مقدمة فى

أصول المحاسبة المالية

الجزء الأول

الأستاذ الدكتور

عبد الحى مرعى

استاذ ورئيس قسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

الدكتور

محمود السيد سليمان

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

١٩٩٢

مقدمة فى

أصول المحاسبة المالية

الجــزء الأول

الأستاذ الدكتور

عبد الحى مرعى

أستاذ ورئيس قسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة الأسكندرية

الدكتور

محمود السيد سليمان

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الأسكندرية

كلية التجارة - جامعة الأسكندرية

١٩٩٢

تقديم

تعد المحاسبة بصفة عامة أحد فروع المعرفة الانسانية التى تولدت عن حاجة الانسان إلى معلومات عما يحيط به من أوجه نشاط اقتصادى ، وما يساهم به هو فى هذه الأوجه فى ظل بيئة اقتصادية واجتماعية وسياسية وتقنية تتصف بالحركية والتغير الدائب والدائم . وهذه المعلومات التى تتولد عن المحاسبة بفروعها المتعددة تمكن الانسان من اشباع حاجاته وتحقيق رغباته على أفضل صورة ممكنه ، وان لم تكن المحاسبة في هذا الصدد أهم فروع المعرفة التى تختص بتوليد المعلومات الاقتصادية عن طريق قياس المتغيرات الهامة المؤثرة فيها توصيل نتيجة القياس إلى من يهمه الأمر ، فهى ولا ريب من أهمها.

وقد تطورت المحاسبة تطوراً كبيراً منذ نشأتها منذ ما يقرب من خمسة قرون. فلم تعد المحاسبة هى « فن امساك الدفاتر » الذى يقوم على العمليات الحسابية البسيطة فى ظل مبدأ « القيد المزدوج » وإنما أصحبت فرعاً من فروع المعرفة الذى يتميز بمفاهيمه الخاصة ومبادئه المتفق عليها ، وأهدافه المتعددة والتى تعمل لخدمة مزيج من الأغراض المتباينة . وهى فى هذا الصدد تقوم أساساً على توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية المختلفة في الوقت الملائم وبالصورة المناسبة .

والواقع أن النظام المحاسبى فى العصر الحديث أصبح المرجع والمصدر والمصب لأهم وأغلب البيانات والمعلومات الاقتصادية فى أى وحدة اقتصادية .

وقد صاحب تطور المحاسبة على مدى ما يقرب من خمسة قرون تفرعها إلى عدد من الفروع يعمل كل منها فى مجال قياس وتجميع البيانات واعداد وتوصيل المعلومات المتخصصة لخدمة أغراض أو أهداف عديدة منها العام ومنها الخاص . ويختص هذا الكتاب، بتقديم القارىء إلى أحد أهم هذه الفروع ، إن لم يكن

أهمها، وهو المحاسبة المالية . وتختص المحاسبة المالية بقياس وتجميع البيانات المتعلقة بنتائج نشاط اقتصادى معين أو وحدة اقتصادية معينة خلال فترة زمنية معينة وتحويلها إلى معلومات إجمالية تفيد عن نتائج هذا النشاط أو الوحدة وتفيد فى تحديد المركز المالى له أو للوحد في نهاية الفترة ، وتوصيل نتائج القياس إلى من يهمه الأمر . ويهدف هذا الكتاب إلى توضيح المفاهيم الأساسية ، وعرض المبادئ العامة ، وشرح الإجراءات والقواعد المحاسبية الرئيسية التى تؤدى إلى تحقيق هذا الهدف فى صورة مبسطة إلى أن يتم التعمق فيها في الفصل الدراسى الثانى .

هذا وقد توخينا فى شأن إعداد هذا المؤلف معيارين أساسيين :

١ - بساطة العرض بما يتفق مع فكر الدارس المبتدئ فى المحاسبة المالية وذلك مع عدم التضحية بالشمول وضرورة الإلمام بكل الجوانب المبدئية للموضوع دون إسهاب حيثما لايوجد المبرر ، وبحيث يمكن تغطية المحتويات فى الفصل الدراسى الأول .

٢ - قيام المنهج المزج بين ما استقر عليه الرأى فى الممارسة وما يدعو إليه الفكر المحاسبى المعاصر فيما يتعلق ببعض المواضيع الهامة . وذلك ليتاح للدارس حق التفكير والمقارنة وإبداء الرأى وتكوين المنطق واستيعاب المفهوم دون تلقينه أفكاراً محددة بذاتها أو مبادئ أو إجراءات معينة بمفردها .

وينقسم هذا المؤلف إلى ثلاث أبواب يختص الأول بالإطار النظرى للمحاسبة المالية ، ويتناول الثانى الدورة المحاسبية والوظائف المبدئية للمحاسبة المالية ، ويعرض الثالث الإجراءات المحاسبية والنظام المحاسبى فى المشروعات التجارية ، والكتاب جزء من مؤلف أكبر للدكتور **عبد الحى مرعى** وقد تم إعداد هذا الجزء مستقلا عن باقى المؤلف بمعرفة الدكتور **محمود سليمان** - هذا ويبتهل المؤلف إلى الله العلى القدير أن يكون قد وفقه فى إضافة جديدة إلى المكتبة العربية بهذا المؤلف . والله ولى التوفيق والسداد .

الدكتور

عبد الحى مرعى

الأسكندرية فى أكتوبر ١٩٩٢

محتوي الكتاب

رقم الصفه

الباب الأول

في الإطار النظري للمحاسبة المالية

الفصل الأول

في

ماهية المحاسبة وأهدافها وفروعها

١ ـ مقدمة:

نعرض في هذا الفصل لمفهوم المحاسبة ـ بصفة مبدئية ـ كوسيلة منظمة للحساب الذي ينصب على معاملات ووقائع وأحداث إقتصادية حدثت في الماضي أو تحدث في الحاضر أو ينتظر حدوثها في المستقبل. وفي إطار هذا المفهوم المبدئي نعرض لأهداف المحاسبة التي يبتغى التوصل إليها أو تحقيقها تلبية لاحتياجات البشر إليها. ثم نعرض بعد ذلك إلى تحديد ماهية أحد أهم فروع المعرفة المحاسبية، الذي هو موضوع هذا الكتاب، وهو المحاسبة المالية. ثم نقوم أخيراً بعرض سريع ومبسط لفروع المعرفة المحاسبية المختلفة ومساهمة كل منها في تحقيق الأهداف وتلبية الاحتياجات.

٢ ـ ماهية المحاسبة وأهدافها:

يمكن القول بصفة مبدئية بأن المحاسبة وسيلة منظمة للحساب، بمعنى أنها حساب يقوم على نظام من القواعد والأصول المنطقية، ويتم في إطار مجموعة من المبادىء والمفاهيم المستقرة، ويتبع في شأنه سلسلة من الاجراءات المنتظمة، بغية تحقيق أهداف معروفة ومحددة.

وهذا الحساب المنظم في إطار الأصول والمبادىء والاجراءات التي تحكمه وتحدد طريقة متميزة لإجرائه ينصب على الأحداث والوقائع والمعاملات الاقتصادية. تلك الأحداث والوقائع والمعاملات التي تؤثر في ثراء الانسان

ورثانيته المادية والمعنوية بالزيادة أو بالنقص أو التي تؤدي إلى ثبات ذلك الثراء وتلك الرفاهية. والأحداث والوقائع والمعاملات التي تعتبر محلاً للحساب المحاسبي المتميز قد تكون وقعت في الماضي أو تكون واقعة في الحاضر كما قد تكون من المنتظر وقوعها في المستقبل. فاذا كان الحساب يتعلق بأحداث ووقائع ومعاملات وقعت بالفعل فهو ينصب على الماضي، وإذا كان ينصب على وقائع وأحداث ومعاملات قائمة حالاً فهو ينصب على الحاضر، وإذا كان يتعلق بأحداث ووقائع ومعاملات لم تتم ولا يجرى إنجازها في الحاضر وإنما يقدر حدوثها في المستقبل فهو ينصب على المستقبل. وفي كل الأحوال لا بد وأن تكون الوقائع والأحداث والمعاملات مرتبطة بالثروة والرفاهية، أي لها آثاراً ونتائجاً إقتصادية.

ويتم هذا الحساب المنظم في كل الأحوال تلبية لحاجة بشرية، في ظل محدودية سعة الذاكرة البشرية من حيث إستيعاب كل الوقائع والأحداث والمعاملات وإمكانية تذكر تفاصيلها وتحديد كل العلاقات التي يمكن أن تقوم بينها، ومحصلة آثار كل ذلك على الثروة والرفاهة البشرية. فيؤدي هذا الحساب المنظم إلى توفير المعلومات التفصيلية عن الأحداث والوقائع والمعاملات التي تعجز الذاكرة البشرية عن إستيعابها، كما يوفر ملخصاً لآثار هذه الوقائع والمعاملات والأحداث، والعلاقات القائمة بينها، على الثروة والرفاهة البشرية. فالحاجة البشرية التي تلبيها المحاسبة اذن هي الحاجة إلى معلومات عن وقائع وأحداث ومعاملات تهم فرد معين أو مجموعة من الأفراد، وتؤثر في الثروة أو الرفاهة ولا تتمكن ذاكرة هذا الفرد أو هذه المجموعة من إستيعاب التفاصيل والعلاقات والآثار الناتجة د[illegible] هذه المعلومات المحاسبية.

أما عن كون هذا الحساب ينصب على الماضي أو الحاضر أو المستقبل، فهذا لا شك قد ارتبط بنشأة الحاجة إلى معلومات محاسبية وتطور هذه الحاجة على مر الزمن. ويمكن القول في هذا الصدد أن الحاجة إلى معلومات محاسبية قد نشأت لأغراض التذكرة ثم تطورت لتشمل بالاضافة إلى ذلك على أغراض

التقرير عن نتائج أحداث وعمليات اقتصادية معينة، ثم استقرت على أن أصبحت المحاسبة أهم مصادر المعلومات الاقتصادية التذكيرية والتقريرية وما يلزم لاتخاذ القرارات الاقتصادية المستقبليه.

فقد نشأت المحاسبة تذكيرية في مدن إيطاليا القديمة، حيث كان مبتغاها - كوسيلة منظمة للحساب - تذكرة التجار حينئذ بما لهم من حقوق لدى غيرهم وما عليهم من إلتزامات لغيرهم[1]. والمحاسبة في ذلك الوقت لم تزيد عن كونها وسيلة منظمة للحساب يستخدمها كل تاجر لحساب حقوقه لدى الغير وإلتزاماته للغير، أي ماله وما عليه. ثم تطورت المحاسبة بزيادة حجم التجارة واتساع نطاق العمليات التجارية لتهتم كذلك بتوفير المعلومات للتجار عن ممتلكاتهم الأخرى بالاضافة إلى حقوقهم لدى الغير والتزاماتهم قبل الغير. وفي أواخر القرن السابع عشر صدرت بعض المواثيق التجارية في فرنسا والتي أدت بدورها إلى قيام المحاسبة بوظائف تقريرية. ذلك عن طريق حساب نتائج أعمال المشروعات الاقتصادية من أرباح أو خسائر وتقريرها إلى من يهمه الأمر، وكذلك اعداد ما أصبح من المتعارف عليه بالميزانية العمومية، وهي القائمة التي تمثل ملخص ممتلكات المشروع وماله لدى الغير وتحدد حقوق ملاك المشروع فيه وما يلتزم به لغير الملاك. ومن ثم فقد أصبحت المحاسبة في ذلك الوقت أداة تذكيرية ووسيلة تقريرية. وقد صاحبت التطورات الاقتصادية والثورة الصناعية التي اجتاحت أوروبا في القرنين الثامن والتاسع عشر تطورات مماثلة في نطاق اهتمامات المحاسبة بما أدى إلى تفرعها إلى فروع تتلاءم وطبيعة الحاجة إلى معلومات.

ويعتبر النظام المحاسبي الذي انبثق من الوسيلة المنظمة للحساب، وما طرأ عليها من تطور على مر العصور أهم نظام لتوفير المعلومات الاقتصادية اللازمة لاتخاذ قرارات اقتصادية هامة، سواء كانت خاصة أو عامة في العصر

---

(١) في اعتقادي أن المحاسبة قد نشأت منذ قدماء المصريين كما توحي بذلك قصة سيدنا يوسف عليه السلام في القرآن الكريم عندما استقر به المقام أمينا لخزائن الفرعون.

الحديث. وأصبحت أهم الخصائص المميزة للمعلومات المحاسبية هي كونها ذات طبيعة اقتصادية.

وحيث النظام المحاسبي في الأصل وسيلة منظمة للحساب فهو يتعامل مع البيانات الكمية العددية وينتج في الأساس معلومات كمية عددية. ورغم ذلك فليست كل البيانات والمعلومات الكمية محاسبية كما أن بعض البيانات والمعلومات الاقتصادية لا يمكن حسابها أو قياسها في صورة كمية عددية. فقيمة ما يمتلكه فرد معين من ثروة هي من مواضيع اهتمام المحاسبية، بينما عدد أفراد أسرة نفس الفرد لا يهم المحاسبية رغم أنه عدد كمي. كما أن ارتفاع معنويات الفرد وسعادته لها دلالتها الاقتصادية ولكن لا يمكن قياسها محاسبياً.

والمحاسبة وهي تتيح معلومات اقتصادية فهي تقوم على أركان نظام متسق للقياس، كما أنها وهي بصدد توصيل هذه المعلومات الى من يهمه الأمر فهي تلتزم باطار محدد للاتصال. ومن ثم فالمحاسبة تقوم على تعاون نظامين للقياس والاتصال، وتشتق أهدافها من أهداف كلا النظامين، وتتحدد وظائفها في نطاقيهما.

ويعتبر النموذج الذي يقوم عليه النظام المحاسبي بصدد القياس متكاملاً للأركان. ذلك من حيث الهدف والموضوع والأساليب والأسس والاجراءات وكيفية التعبير عن النتائج. فالهدف من القياس المحاسبي هو توفير المعلومات الاقتصادية عن موضوع القياس، الذي هو الثروة التي تقع في حيازة وحدة اقتصادية معينة وما يصيبها من تغيرات خلال فترة زمنية معينة نتيجة مزاولة أوجه النشاط الاقتصادي. كما يتوافر في المحاسبة من الاسس والقواعد والاساليب والاجراءات ما يلائم تحقيق الهدف ويحكم اجراءات بلوغه على أفضل صورة ممكنة. كما أن نتائج القياس المحاسبي عادة ما تكون في صورة كمية، وهذه صورة هي للمحاسبية موضوع هذا الكتاب عادة ما تكون نقدية. وسوف نتعرض للقياس بصورة أكثر تفصيلاً في البند التالي باعتباره الوظيفة الأولى للمحاسبة.

ويقوم نموذج الاتصال على أركان أربعة رئيسية هي: المصدر والقناة والاداة

والمستفيد. والنظام المحاسبي ينتج معلومات ومن ثم فهو مصدراً من مصادر المعلومات الهامة، ويقوم بتقرير هذه المعلومات عن طريق بما يسمى بالحسابات والقوائم والتقارير - والتي تمثل القناة والأداة - الى من يهمه الأمر، وهو المستفيد. فلا شك اذن في ضرورة تواجد نظام متكامل للاتصال حتى يمكن للمحاسبة أن تحقق أهدافها.

٣ - وظائف المحاسبة المالية:

يستبان مما تقدم أن للمحاسبة بفروعها المختلفة وظيفتين أساسيتين هما القياس والاتصال. وحيث تتعدد فروع لمحاسبة كما سوف يرد لاحقاً فان كل من هاتين الوظيفتين يعتبر من الدعائم الأساسية التي يقوم عليها كل فرع ويستند إليها بصدد تحقيق الأهداف المبتغاة منه. وسوف نقتصر هنا في توصيف وظيفتي القياس والاتصال المحاسبي بما يتلاءم مع المحاسبة المالية التي هي موضوع هذا الكتاب.

ولعل تعريف مونتز الوظيفي للمحاسبة يعتبر أفضل تعريفاً لوظيفة القياس، رغم قصوره في شأن الاتصال، حيث ينص على أن المحاسبة المالية تهدف الى:

«أ» قياس الموارد التي تقع في حيازة وحدات اقتصادية معينة، «ب» قياس الحقوق أو الالتزامات التي تقع على عاتق هذه الوحدات ومصالح الملاك فيها، «حـ» قياس التغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والحقوق والالتزامات والمصالح «ء» تخصيص هذه التغيرات على فترات زمنية محددة، وأخيراً «هـ» التعبير عن العمليات السابقة في صورة نقدية، باعتبار النقود وحدة قياس موحدة [1].

---

(١) Maurice Moonitz, The Basic Postulates of Accounting: ARS No, 1 (ALCPA, 1961), p. 23

قام المؤلف بترجمة التعريف بتصرف مع الحفاظ على المضمون والمفهوم.

ونتناول بنود التعريف بقليل من الايضاح:

أ ـ قياس الموارد التي تقع في حيازة وحدات اقتصادية معينة: تعتبر الوحدة الاقتصادية التي تقع في حيازتها الموارد المرغوب قياسها ـ والتي قد تتمثل في فرد معين أو مجموعة معينة من الأفراد، أو منشأة صغيرة أو مشروعاً كبيراً ـ محوراً لاهتمام المحاسبة، ويطلق عليها الوحدة المحاسبية. وتتمثل الموارد التي تقع في حيازة الوحدة المحاسبية في كل ممتلكاتها وحقوقها قبل الغير، سواء كانت حقوقاً مالية أو حقوقاً عينية. فالأراضي والمباني والانشاءات والآلات والمعدات والبضائع التي تمتلكها الوحدة المحاسبية تعتبر من مواردها، كما أن التزامات الغير للوحدة المحاسبية تعتبر من مواردها وسواء كانت التزامات مالية أو عينية. ويطلق على هذه الموارد محاسبياً اصطلاح الأصول.

ب ـ قياس الحقوق أو الالتزامات ومصالح الملاك: عادة ما تكون الوحدة المحاسبية ملتزمة للغير، بخلاف ملاكها بالتزامات مالية، كأن تكون مقترضة من البنك، كما قد تكون ملتزمة قبل الغير بالتزامات عينية، كالالتزام بتوريد بضائع تم تحصيل ثمنها بمعرفة الوحدة. وبذلك يكون لهذا الغير حق قبل الوحدة المحاسبية في الحصول على ماله قبلها. ويطلق على حقوق الغير بخلاف الملاك لدى الوحدة المحاسبية اصطلاح الالتزامات. وقيام التزام على الوحدة المحاسبية للغير يعني مديونيتها لذلك الغير لأجل مسمى. أما مصالح الملاك فتنعكس في استثماراتهم في موارد الوحدة عن طريق رأس المال أو عن طريق الأنصبة في الأرباح والتي تترك في الوحدة لاعادة استثمارها. وتختلف حقوق الملاك عن الالتزامات في أن الاولى غالباً ما تستمر ما دامت الوحدة مستمرة ولا يمكن استردادها في غالبية الأحوال، بينما الثانية يلزم الوفاء بها في موعدها. ويطلق على أنصبة الملاك في الوحدة المحاسبية اصطلاح حقوق الملكية.

حـ ـ قياس التغيرات التي تطرأ على الموارد والالتزامات ومصالح الملاك: يعد انتاج السلع وتوفير الخدمات الهدف الأساسي من قيام المشروعات التي تهدف الى تحقيق الربح. وعند استخدام الموارد المتاحة لمشروع معين (وحدة محاسبية معينة) لتحقيق هذه الأهداف فإن هذا يؤدي الى تغيير في شكل ومزيج

الموارد المتاحة كما يؤدي الى تغير قيمتها بتدفق الانتاج من السلع والخدمات وأسباب أخرى. وعندما يستخدم المشروع مورداً معيناً لانتاج سلعة معينة فان احلال ما يستنفد من هذا المورد لأغراض استمرار المشروع قد يتأتى بسداد القيمة نقداً أو الالتزام بسدادها آجلاً. كما ان بيع ما ينتجه المشروع من سلع أو خدمات قد يترتب عليه أرباح أو خسائر تؤثر في حقوق الملاك. وبالتالي فان مزاولة المشروع (أو الوحدة المحاسبية) لأعماله يترتب عليها تغيير في شكل ومزيج تشكيلة الموارد، كما يترتب عليها تغيير في التزامات المشروع وحقوق الملاك فيه. وتؤدي هذه التغيرات في النهاية إما الى زيادة حقوق الملكية اذا كانت هذه التغيرات مؤدية الى أرباح أو الى نقص حقوق الملكية اذا كانت هذه التغيرات مؤدية الى خسائر. ومن ثم فان قياس التغيرات يهدف الى التعرف على ما يحققه المشروع (الوحدة المحاسبية) من أرباح أو خسائر.

د ـ تخصيص التغيرات على فترات زمنية محددة : اذا كان نشاط الوحدة المحاسبية مستمراً ، وكانت التغيرات التي تطرأ على الموارد والالتزامات وحقوق الملاك هي الاخرى مستمرة لارتباطها باستمرار مزاولة الوحدة المحاسبية لنشاطها ، فإن قياس هذه التغيرات لا بد وأن يرتبط بفترات زمنية محددة، ليمكن التوقف في نهايتها على نتاج النشاط الذي تم خلال كل منها. ولذلك أصبح من الضروري تخصيص التغيرات التي تطرأ خلال فترة زمنية معينة لتلك الفترة لتمكين قياس نتيجة عمليات الفترة قياساً سليماً. ويطلق على هذه الفترات المعينة محاسبياً **الفترة المحاسبية**، وهي عادة سنة ميلادية كاملة، ما لم تقتض الظروف خلاف ذلك.

هـ ـ التعبير عن العمليات السابقة في صورة نقود كوحدة قياس موحدة : حيث تقوم المحاسبة عموماً والمحاسبة المالية خصوصاً على القياس الكمي ، وحيث لا يمكن تجميع الأشياء غير المتجانسة دون الاستعانة بمقياس كمي مشترك، فان وجود هذا المقياس يعتبر مقدمة أساسية لامكانية القياس. وتعد النقود المقياس الكمي الموحد الذي يستخدم في القياس في المحاسبة المالية. وكان الافتراض المحاسبي السائد الى عهد قريب، وما زال سائداً في كثير من الأحيان، ان وحدات

النقود متجانسة على مر الزمن، بمعنى ثبات القوة الشرائية للنقود.

هذا وان كان تعريف مونتز يعد ملائماً لتحديد إطار وظيفة القياس المحاسبي فأنه ولا شك قاصراً في شأن وظيفة الاتصال. ذلك حيث تعد وظيفة التقرير التي تقع في اطار وظيفة الاتصال من اهم وظائف المحاسبة (١).

وتبدأ وظيفة الاتصال من حيث تنتهي وظيفة القياس. حيث لا بد من توصيل المعلومات (أو البيانات في بعض الأحيان) التي تنتج عن القياس لمن يهمه أمر هذا القياس، ولتحقيق الهدف الذي تم القياس من اجله. وتدور وظيفة الاتصال في المحاسبة المالية حول التقارير والحسابات والقوائم المالية عموماً، وبخاصة الحسابات التي تظهر نتيجة عمليات الوحدة المحاسبية من أرباح أو خسائر خلال الفترة المحاسبية، والقوائم التي تظهر قيمة الموارد المتاحة للوحدة وحقوق الملاك فيها والتزامات الوحدة للغير في نهاية الفترة. والقائمة الأساسية التي تظهر ذلك يطلق عليها «الميزانية العمومية». وتعد المعلومات التي تنطوي عليها هذه الحسابات والقوائم مفيدة وموثوق فيها لخدمة الملاك والدائنين والجهات الحكومية وغيرها في عديد من الاغراض.

وخلاصة القول فان وظيفة القياس تنطوي على تحليل وتسجيل العمليات التي تقوم بها الوحدة المحاسبية وتصنيف وتنسيق وتجميع البيانات التي تترتب على هذه العمليات، وتحويلها الى معلومات مفيدة، حيث يأتي دور وظيفة الاتصال حيث يتم تلخيص النتائج وعرضها في صورة مفيدة وابلاغها لمن يهمه الأمر. وعادة ما يتم ذلك في صورة مجموعة من الحسابات والقوائم العامة.

والمحاسبة المالية وهي بصدد تنفيذ وظائفها في سبيل تحقيق أهدافها تلتزم بمجموعة متعارف عليها ومستقرة من المبادىء، وتعمل طبقاً لنسق منظم من الاجراءات المنطقية المتميزة، كما تستند على مجموعة من المفاهيم الخاصة التي أدت إلى ضرورة تمييزها عن فروع المعرفة الانسانية الأخرى. وسوف نعرض لذلك، في الفصل الثالث من هذا الكتاب.

---

(١) W.A. Paton, **Essentials of Accounting**, Rev.ed. (N.Y. Macmillan, 1949)

٤ ـ فروع المحاسبة:

لم تكن المحاسبة في بداية ظهورها في أواخر القرن الخامس عشر الميلادي تعدو عن كونها نظاماً مبسطاً لتسجيل المعاملات المالية للتجار في مدن ايطاليا القديمة كما سبق القول. وكان هذا التسجيل يتم طبقاً لما يسمى بقاعدة القيد المزدوج التي سيأتي تفصيلها ومبرراتها فيما بعد. ولم يبدأ التطور الحقيقي للمحاسبة الا في أواخر القرن الثامن عشر حيث كان للثورة الصناعية وبداية ظهور المشروعات الكبيرة عظيم الأثر في هذا التطور. فقد ظهرت الحاجة الى توفير مزيد من المعلومات أكثر دقة وتفصيلاً عن مشروعات كبيرة الحجم ومتباينة في أوجه النشاط. وقد أدى ذلك الى توسيع نطاق عمل المحاسبة وبداية ظاهرة تعدد فروعها. فأصبحت المحاسبة المالية Financial Accounting استمرارا لتسجيل العمليات طبقاً لقاعدة القيد المزدوج، وتصنيفها وتلخيصها وتجميعها لاغراض إعداد الحسابات التي تظهر نتائج عمليات المشروع من أرباح أو خسائر واعداد الميزانية التي تظهر أصول المشروع وحقوق ملاكه والتزاماته. وظهرت محاسبة التكاليف Cost Accounting لتفي بحاجة المشروعات الصناعية من معلومات عن تكلفة ما تنتجه من منتجات عن طريق تحليل وحصر وتبويب وتجميع عناصر التكلفة وحساب تكلفة وحدة المنتج منها. كما ظهرت الحاجة أيضاً الى المحاسبة الحكومية Governmental Accounting لتنظيم وضبط ورقابة تصرفات الحكومة المالية.

وكنتيجة للتقدم التقني السريع والكبر الرهيب لحجم المشروعات في العصر الحديث وقيام العديد من الحكومات بمزاولة النشاط الاقتصادي، وانتشار التخطيط الاقتصادي بدرجاته المتفاوتة في العديد من الدول ـ وخاصة النامية منها ـ زادت الحاجة الى تطوير المحاسبة وتوسيع نطاق وظائفها وتعدد فروعها لتفي بحاجة العصر الى بيانات ومعلومات اقتصادية. فظهرت الحاجة الى معلومات تساعد ادارة المشروعات الكبيرة في اتخاذ قرارات التخطيط المستقبلية وتقييم فعالية قراراتها الماضية وفرض الرقابة المستمرة على عملياتها والاعتماد على الانظمة المعاونة وخدمات الحاسبات الآلية والاستعانة بالنماذج الرياضية والكمية في حل المشاكل

المعقدة، ولذلك ظهرت المحاسبة الادارية Management Accounting لتوفر للادارة المعلومات الملائمة في الوقت الملائم وفي الصورة الملائمة لحل مشكلة معينة أو لاتخاذ قرار معين. كما ظهرت **المحاسبة القومية National Income Accounting** إبان الحرب العالمية الثانية لتوفير البيانات والمعلومات الاقتصادية عن الثروة القومية والدخل القومي ومساهمة القطاعات الانتاجية المختلفة فيه ومدى اعتمادها على بعضها البعض ومدى الاعتماد على دول العالم الخارجي، ذلك للتمكن من توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة للمجتمع ككل بما يزيد من رفاهيته ويوفر حاجات افراده المتعددة.

هذا وقد صاحب هذه التطورات انفصال ادارة الوحدات المحاسبية عن ملاكها وقيام علاقة الوكالة بين الفئتين بما أدى الى ظهور الحاجة الى اضفاء مزيد من الثقة على المعلومات المحاسبية، وذلك عن طريق مراجعتها وتدقيقها بمعرفة جهة متخصصة ومستقلة. وبالتالي ظهرت المراجعة Auditing كأحد فروع المعرفة المحاسبية لتفي بهذا الغرض وغيره. وتهدف المراجعة عموماً الى التحقق من دقة المعلومات المحاسبية وخاصة تلك التي تنتج عن المحاسبة المالية.

وبهذا العرض الموجز لاهداف المحاسبة بصفة عامة ووظائفها وفروعها يكون قد تحقق الهدف من هذا الفصل في شأن تعريف القارىء بها. ويعرض الفصل التالي الى تحديد موقع المحاسبة من فروع المعرفة الأخرى.

الفصل الثاني

في موقع المحاسبة بين بعض فروع المعرفة الأخرى

١ ـ مقدمة:

حيث تهدف المحاسبة الى انتاج معلومات اقتصادية مفيدة، وحيث تقوم على نموذج للقياس وآخر للاتصال يختلف نطاق كل منهما على حسب الاهداف التفصيلية لكل فرع من فروع المحاسبة، فانه يمكن الامتداد بتعريف المحاسبة على أنها وسيلة منظمة للحساب تنطوي على استخدام مجموعة من الأساليب الرياضية والاحصائية والأدوات الحسابية والمنطقية، وتعمل في إطار من المبادىء والمفاهيم الاقتصادية والمحاسبية، والتي تتأثر بظروف الزمان والمكان بحيث تحظى بالقبول العام، وتهدف إلى انتاج المعلومات الكمية المفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، التي تتعلق بتخصيص الموارد النادرة وادارتها واستغلالها بكفاءة وفعالية.

ومن هذا التعريف الموجز نجد أن المحاسبة لها علاقات وثيقة ببعض المعارف الأخرى، نتعرض منها الى ما يلي:

٢ ـ علاقة المحاسبة بالاقتصاد:

لم تنشأ المحاسبة من فراغ كما انها لا تعمل في فراغ، فقد نشأت وفاء لحاجة انسانية مبعثها محدودية الذاكرة البشرية. وحاجة الانسان الى معلومات اضافية لاتخاذ قرارات اقتصادية كما سبق وذكرنا، وتعمل المحاسبة للوفاء بهذه الحاجة في اطار من الأسس والمبادىء الاقتصادية. وبالتالي فعلاقة المحاسبة بالاقتصاد وثيقة الأواصر وذلك رغم استقلال النشأة.

ويستهدف علم الاقتصاد حل المشكلة الاقتصادية، والتي تنشأ عن ندرة الموارد ومحدوديتها وتعدد بدائل استخدامها واستغلالها بصدد إشباع احتياجات الأفراد ورغباتهم اللامحدودة. ويقوم الاقتصاد بحل هذه المشكلة الصعبة في التوفيق بين الموارد المحدودة والحاجات والرغبات اللامحدودة بتخصيص الموارد لفرص انتاج السلع والخدمات (الاشباعات) البديلة بحيث يمكن الوفاء بأكبر قدر من الحاجات والرغبات بأقل قدر من الموارد. ويؤدي ذلك الى تخصيص الموارد الى أفضل فرص الاستغلال مع الرغبة في تحقيق أقصى كفاءة ممكنة لاستغلالها في الفرص التي تخصص لها.

ومن استعراضنا لوظائف المحاسبة وأهدافها وفروعها في الفصل السابق نجد أن أواصل الصلة الوثيقة بينها وبين الاقتصاد ظاهرة. فمواضيع القياس المحاسبي هي موارد اقتصادية وأهداف القياس المحاسبي هي انتاج معلومات عن الموارد وعن كفاءة وفاعلية استخدامها في الفرص التي خصصت لها ويتم استغلالها فيها. وهذه المعلومات يتم انتاجها بهدف ترشيد القرارات الاقتصادية التي تتعلق بهذه الموارد وتخصيصها واستغلالها. ومن هذا المنطلق يرى الفكر المحاسبي المعاصر أن أصول ومبادىء المحاسبة يلزم أن تكون متسقة مع الأصول والمبادىء الاقتصادية.

والعلاقة بين المحاسبة والاقتصاد ليست في اتجاه واحد، بل هي على الأصح علاقة تبادل منافع بين فرعين شقيقين من فروع المعرفة. فكما نجد أن المحاسبة قد تبنت كثيراً من المصطلحات والمبادىء الاقتصادية نجد أن الاقتصاد أيضاً قد تبنى من المصطلحات والادوات المحاسبية ما يخدم تحقيق أهدافه، كما يعتمد على المعلومات المحاسبية للتحقق من مدى واقعية وصدق المبادىء والقوانين الاقتصادية. وغير ذلك من علاقات التبادل التي تتضح في دراسات متقدمة لكل من فرعي المعرفة.

٣ ـ علاقة المحاسبة بادارة الأعمال:

لعل وظيفتي التخطيط والرقابة هما أهم وظيفتان للادارة الحديثة. وتتلخص خطوات هاتين الوظيفتين ببساطة في: تحديد الهدف أو مجموعة الأهداف المرغوب

تحقيقها، توفير وتدبير الموارد اللازمة لذلك، شحذ الهمم ووضع الخطط اللازمة لاستغلال الموارد من أجل تحقيق الأهداف، متابعة الأداء وتقييمه وتوفير المناخ الملائم من الدوافع الايجابية اللازمة لتحقيق توافق الأداء مع الأهداف الموضوعة. وفي كل مرحلة من هذه المراحل تواجه الادارة بالعديد من البدائل اللازم دراستها وتقييمها لاختيار الافضل من بينها. وكل قرار تتخذه الادارة في هذا الصدد يكون عرضة للصواب والخطأ على حسب دقة ووقتية وملاءمة ما يتوفر لها من معلومات مفيدة في اتخاذه. ويعتبر النظام المحاسبي أهم أنظمة المعلومات المتاحة للادارة لاغراض مساعدتها في أداء مهامها وانجاز وظائفها على خير وجه. وكفاءة وفاعلية القرارات الادارية في بلوغ مبتغياتها يتوقف على مدى دقة ووفرة وملاءمة ووقتية ما يتوافر للادارة من معلومات محاسبية. ومن هنا تبرز أواصر وثاقة الصلة بين المحاسبة وادارة الأعمال.

٤ ـ علاقة المحاسبة بالعلوم الرياضية والاحصائية:

تستعين المحاسبة بالعديد من الأساليب الرياضية والاحصائية في شأن القياس المحاسبي والتحقق من دقة القياس وصدق ما ينتج عنه من معلومات. فجميع العمليات المحاسبية والحسابات والقوائم المحاسبية يمكن التعبير عنها في صورة معادلات رياضية. وتستمد قواعد وأسس التصنيف المحاسبي وتبويب المعلومات من الأسس والقواعد الاحصائية. كما يستعان ببعض فروع المعرفة الاحصائية في شأن القياس المحاسبي والتحقق من صدقه، كأسلوب المعاينة الاحصائية مثلاً. وتبرز العلاقات وثيقة بين الرياضة والاحصاء والمحاسبة في مجالات محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية. ففي المحاسبة الادارية أصبحت النماذج والأساليب الرياضية والاحصائية من الادوات الضرورية لامكان تحقيق الاغراض المستهدفة منها. وتترك نظرية الاحتمالات بصمات واضحة في القياس المحاسبي عموماً وفي عمليات مراجعة الحسابات خصوصاً.

٥ ـ علاقة المحاسبة بالعلوم السلوكية:

تهتم العلوم السلوكية بتفهم السلوك البشري والتعرف على دوافعه وتفسيره

والتنبؤ به. ويتم ذلك عن طريق تجميع وتحليل المعلومات المرتبطة بهذا السلوك ومحاولة توصيف وتقنين أبعاده وجوانبه بحيث يمكن تبريره علمياً.

وقد كان للاقتصاديين والاداريين ركب السبق في تكشف العلاقات القائمة بين معارفهم والعلوم السلوكية. ولم تلحق المحاسبة بهذا الركب إلا حديثاً. ويزخر الفكر المحاسبي المعاصر بالدراسات السلوكية الهادفة الى زيادة فعالية المعلومات المحاسبية في توجيه السلوك البشري الى تحقيق رفاهية المجموع، وتوفير المثيرات اللازمة للدوافع السلوكية المرغوبة. وسوف تتضح أهمية السلوكيات في دراسة محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية. وكما يرى البعض أن هذه الدراسات قد تؤدي الى قيام فرع جديد من فروع المحاسبة ليعرف بالمحاسبة السلوكية.

٦ ـ علاقة المحاسبة بالعلوم القانونية:

تقع علاقة القانون بالمحاسبة في اتجاهين. فالقانون يعد أحد المصادر الالزامية لبعض المبادىء والقواعد المحاسبية اللازمة في شأن القياس والاتصال المحاسبي. كما أن المحاسبة عموماً تعمل في إطار البيئة القانونية القائمة في الزمان والمكان. وقد يتدخل المشرع أحياناً لحماية فئات من المتعاملين مع الوحدة المحاسبية بفرض قواعد معينة أو ضرورة انتاج وتوفير معلومات معينة في صورة محددة. كما أن المحاسبة تعد أحد الادوات المفيدة بصدد التحقق من الالتزام ببعض الأحكام والنصوص القانونية. وتعتبر المحاسبة المالية هي أكثر فروع المعرفة المحاسبية تأثراً بالقانون. فقد توجد من النصوص القانونية ما يلزم المحاسب باجراءات معينة في شأن تصميم النظام المحاسبي، أو بشأن التقارير والقوائم المحاسبية. كما أن قوانين الشركات تتعرض لتنظيم كثيراً من المسائل المحاسبية كتنظيم الدفاتر التجارية وشكل القوائم والحسابات الختامية وطريقة عرضها ونشرها، ومعالجة توزيع الأرباح وما الى ذلك من مشاكل القياس والاتصال المحاسبية. كما تلتزم القواعد والاجراءات المحاسبية بالنصوص القانونية في حالات التصفية والافلاس والاندماج والمعاملات الضريبية.

ولا شك أن مدى تأثر المحاسبة بالقانون يختلف من دولة الى أخرى، ففي

بعض الدول كمصر ولبنان مثلاً قد تفرض الدولة تطبيق نظام محاسبي معين بكامل أركانه على قطاع أو عدة قطاعات معينة، بينما في دول أخرى قد يكتفي المشرع بما يضمن الحفاظ على حقوق الدولة والمواطنين.

هـذا وتعد المعلومات والسجلات المحاسبية من جهـة أخـرى من قـرائن الإثبات القانونية اذا ما توافرت فيها شروط معينة.

ويتضح مما تقدم مدى أهمية إلمام المحاسب بالاعتبارات القانـونية المختلفة المؤثرة في نطاق عمله والمحددة لبعض تصرفاته. هذا ليتجنب الوقوع في مخالفات وأخطاء قانونية من ناحية، ولتمكينه من العمل على تغيير المتطلبات والاجـراءات القانونية التي قد لا تتمشى مع المبادىء والقـواعد المحـاسبية السليمـة من ناحيـة أخرى.

٧ ـ علاقة المحاسبة بالعلوم الهندسية:

تظهر العلاقة وثيقة بين بعض العلوم الهندسية والمحاسبة. فلا يمكن الفصل مثلاً بين أصول هندسة الانتاج ومقومات محاسبة تكلفة الانتاج، حيث يهتم كلاهما بمناولة المواد، وسجلاتها، ودراسة الزمن والحركة وتحليل العمالة، ودراسة الطاقات المتاحة وامكانيات استغلالها، وما الى ذلك. أضف الى ما تقدم أن كل الدراسات الهندسية في شأن الجدوى الاقتصادية لا بد وأن تعتمد على معلومات محاسبية، وذلك يمتد من هندسة الالكترونيات الى هندسة الطرق والكباري والانشاءات.

كما أن مجالات عمل المحاسبة الادارية تقتضي بالضرورة تعاون المحاسبين مع المهندسين، حتى تؤتي المحاسبـة الادارية ثمـارها في مـد الادارة بالمعلومـات الصالحة والوقتية لاتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية الملائمة.

ولا يقتصر الأمر على محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية، فالمحاسب المالي مثلاً يعتمد أساساً على التقديرات الهنـدسية بصـدد تحديـد العمر الانتـاجي للأصـول طويلة الأجل (الثابتة) واختيار طرق الأهلاك المناسبة لكل منهـا، كما يلزم تعـاون الطرفين بصدد تقييم بعض الأصول أو تقييم المنشأة ككل.

٨ ـ الخلاصة وموقع المحاسبة بين العلوم الأخرى:

نحلص مما تقدم بأن المحاسبة بفروعها المختلفة وثيقة الصلة بعديد من العلوم الأخرى، وخاصة العلوم الانسانية. فعلاقة المحاسبة بالاقتصاد علاقة ترابط من جميع الأركان، فموضوع الاهتمام واحد، والأهداف مترابطة، وتبادل المنافع قائم الى الدرجة التي يمكن معها القول أنهما توأمان لا ينفصلان.

وتبدو علاقة الادارة بالمحاسبة في صورة المستفيد والمفيد، فالمعلومات المحاسبية ضرورة حتمية لامكان نجاح الادارة في مهامها والقيام بوظائفها وانجاز مسؤولياتها. أما علاقة المحاسبة بالرياضة والاحصاء فهي علاقة مستفيد، بمعنى أن المحاسبة تستعير من المبادىء والقواعد والقوانين والنماذج الرياضية والاحصائية ما يثرى مجالاتها المختلفة ويجعل المعلومات المتولدة عنها أكثر قيمة وفائدة. أما المحاسبة والعلوم السلوكية فهي مجال خصب للتعاون وخاصة في مجالات اهتمام المحاسبة الادارية. وتتلخص علاقة المحاسبة بالقانون في أن القانون قد يصبح مصدراً لبعض القواعد والمبادىء المحاسبية، كما ان المحاسبة تعتبر مصدراً لقرائن الاثبات القانونية. وتبرز علاقة المحاسبة بالعلوم الهندسية في مجال هندسة الانتاج وجميع مجالات اقتصاديات الهندسة.

ولا شك في أن ما تقدم يوضح أن المحاسبة تقع في دائرة العلوم الاجتماعية أو الإنسانية Social Sciences وإن كان من الممكن القول بأن لها بعض الروابط والصلات ببعض العلوم الطبيعية Natural Sciences. فالعلوم الاجتماعية أو الانسانية تهتم بدراسة الانسان وسلوكه واحتياجاته، وكيفية الوفاء بهذه الاحتياجات، وتقنينها، وتنظيمها، كما تهتم بدراسة التنظيمات البشرية والجماعات الانسانية وعلاقتها بعضها بالبعض، وسلوكها ومقوماتها وعاداتها وتقاليدها. ، وما الى ذلك. ولا شك أن المحاسبة تهتم بالانسان كمتخذ قرار اقتصادي محدود القدرة على تخزين المعلومات وفي حاجة الى العون في هذا المجال. فهي تقوم اذن للوفاء باحتياجات البشر الى معلومات اقتصادية مفيدة في اتخاذ القرارات. وبالتالي فالمحاسبة لها موقعها المتميز في العلوم الانسانية أو الاجتماعية

الفصل الثالث

في مفاهيم ومباديء ومعتقدات أساسية

١ - مقدمة :

بعد أن استعرضنا في الفصل الأول الأهداف العامة للمحاسبة ووظائفها وأقسامها. وبعد أن وضحنا علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى في ضوء ما عرفناه به في الفصل الثاني، يصبح من الضروري أن نلم بمفهوم بعض المصطلحات المحاسبية الرئيسية التي سوف ندرج على استخدامها فيما بعد، وأن نتعرف على بعض الافتراضات الرئيسية التي تقوم عليها المحاسبة المالية بصفة عامة، ونتفهم بعض المبادىء الأساسية التي تعمل المحاسبة المالية في إطارها، ونستعرض بعض المعتقدات العرفية التاريخية التي مازالت تؤثر في المحاسبة المالية حتى وقتنا هذا. وسوف نتناول كل من هذه الأمور بقليل من التفصيل والإيضاح في هذا الفصل تاركين بيان آثارها على أهداف المحاسبة ووظائفها وإجراءاتها لما يلي ذلك من دراسة.

٢ - بعض التعاريف الرئيسية :

نستعرض فيما يلي توضيح مفهوم بعض المصطلحات الضرور... المبادىء والإفتراضات والمعتقدات الأساسية في المحاسبة المالية.

الوحدة المحاسبية: حيث قمنا بتعريف المحاسبة بأنها وس... للحساب فلا بد وأن يكون هذا الحساب لشيء معين ولغرض م... المعين هو الأحداث والمعاملات والوقائع الاقتصادية. وحيث أن ... المجتمعات وتتم بين عدد كبير من الأفراد والمشروعات. فان هذ...

لا بـد وأن يخص معامـلات، فـرد معـين أو مشروع معـين حتى يصبـح ممكنـاً من نـاحية ومفيـداً من ناحيـة أخرى. وهـذا الفرد أو المشروع يـطلق عليه الـوحدة المحاسبية.فالوحدة المحاسبية إذن هي مشروع اقتصادي يـزاول نشاطـاً تجاريـاً أو صنـاعيـاً أو خـدميـاً أو مهنيـاً، ومن ثم فهي تعتـبر منتجـاً للسلع والخـدمـات الاقتصـادية القـادرة على اشبـاع رغبات الأفـراد. ويـتراوح مـدى تشتت ملكيـة الوحدة المحاسبية من فرد واحد إلى عـدد كبير جـداً من الأفراد. فهي قـد تكون مملوكة مثلاً لفرد واحد ويطلق عليها في هذه الحالة المشروع الفردي، وقد تكون مملوكة لعدد محدود من الأفراد بالمشاركة، ويطلق عليها شركة أشخاص، كما قـد تكون مملوكة لعدد كبير من الأفراد بالمساهمة. ويطلق عليها شركـة المساهمة، كما قد تكون الوحدة المحاسبية تابعة لهيئة أو جهة حكـومية أو غـير حكوميـة. وهي من وجهـة النظر المحـاسبية لهـا شخصيتها المعنـوية المستقلة إستقـلالاً تـامـاً عن ملاكها بصرف النظر عن الشكل أو الكيـان القانـوني لها، وتمثـل مركـز الإهتمام الذي يدور حوله النظام المحاسبي.

الفترة المحاسبية: برغم أن عمليات المشروع الذي يعد بمثابة وحدة محاسبية يفترض إستمرارها، كما سوف نرى فيما بعد، فإنه يلزم للمعلومات المحـاسبية حتى تؤدي الغرض منها أن يتم إعدادها وتقريرها على فترات دورية. فتقوم المحاسبـة بـإظهار نتـائج عمليـات المشروع التي تمت خـلال فترة زمنية معينـة حتى يتمكن القائمون على إدارة المشروع من الـوقوف عـلى مدى تقـدمه في طـريقه إلى تحقيق أهـدافه ويخـططون لما يجب عليهم عمله في ضـوء ما تم، كـما يتمكن الملاك من التوقف على مقدار العائد على رؤوس أموالهم المستثمرة في المشروع كأساس لإتخاذ القرارات المناسبة في هذا الشأن. كما تقوم المحاسبة بإظهار المركز المالي للمشروع من حيث ما يقع في حوزته من أصول أو موارد وما يقع على عاتقه من إلتزامات وحقوق ملكية في تاريخ معين. ويطلق على الفترة الزمنية التي تقوم المحاسبة بإظهار نتائج العمليات لها وإظهار المركز المالي في نهايتها، إصطلاح «الفترة المحاسبية». وتكون الفترة المحاسبية لأغـراض المحاسبـة الماليـة في العادة سنـة ميلاديـة كاملة يختلف تاريخ بدايتها من نشاط إلى آخر، ما لم تكن هناك ظروف خاصة تستدعي

أن تكون الفترة المحاسبية أطول أو أقل من سنة ميلادية.

الأصول: الأصول هي مجموعة الموارد الإقتصادية المملوكة للوحدة المحاسبية والمتاحة للاستخدام في نشاطها. وقد تكون الأصول في شكل موارد إنتاجية طويلة الأجل مثل الأراضي والمباني والآلات والمعدات ووسائل النقل والإنتقال، ويطلق عليها في هذه الحالة أصول ثابتة. كما قد تكون الأصول في صورة نقدية سائلة أو يمكن تحويلها إلى نقدية سائلة في فترة زمنية قصيرة، مثل المخزون من المواد والبضاعة، ومديونيات الغير للوحدة المحاسبية كعملائها مثلاً، والنقدية الموجودة في خزائنها وفي حساباتها في البنوك، ويطلق عليها في هذه الحالة الأصول المتداولة. وعلى هذا فأساس التفرقة بين الأصول الثابتة والمتداولة هي درجة سيولتها أو قابليتها لتتحول إلى نقدية سائلة في فترة زمنية قصيرة نسبياً. ويلاحظ أن الأصول الثابتة لا يتم إقتنائها لغرض إعادة بيعها وإنما لغرض إستخدامها في نشاط المشروع على مدار حياتها الإنتاجية. كما يطلق على الأصول الثابتة مضافاً إليها المخزون بإختلاف أنواعه الأصول غير النقدية لأن لها كيان عيني ولها قيمة إقتصادية ذاتية كامنة فيها، ويطلق على باقي لأاصول المتداولة الأصول النقدية لأنها تمثل حقوقاً نقدية في صورة وحدات نقدية معينة. ومن ثم نجد أن القيمة الإقتصادية للأصول غير النقدية تتقلب تبعاً لتقلبات الطلب والعرض عليها، بينما القيمة الاقتصادية للأصول النقدية تتوقف على التقلبات في قوتها الشرائية.

الخصوم: الخصوم تمثل حقوق الغير بما فيهم الملاك في أصول الوحدة الإقتصادية، وتتساوى معها دائماً في المقدار. ويمثل ما يتبقى من الأصول بعد إستبعاد إلتزامات الوحدة السارية للغير، حقوق ملاكها فيها، ويطلق عليه حقوق الملكية. وبذلك تنقسم الخصوم إلى قسمين: الأول يمثل حقوق الملكية، والثاني يمثل الإلتزامات.

وتشتمل حقوق الملكية على القيمة المالية للموارد الإقتصادية التي يقدمها الملاك كرأس مال للوحدة لتمكينها من مزاولة نشاطها، وعلى ما تقوم الوحدة بتحقيقه من الأرباح يتقرر الإحتفاظ بها فيها كتعزيز لمركزها المالي وتوسيعاً

لنشاطها. ولا تلتزم الوحدة الإقتصادية برد حقوق الملكية مادام نشاطها مستمراً، حيث لا ترتبط حقوق الملكية بأجل محدد للوفاء. ويمكن لحقوق الملكية أن تتغير في المقدار نتيجة تراكم الأرباح المحتفظ بها. أو كنتيجة لزيادة رأس المال أو إنخفاضه في ظل ظروف معينة وبشروط معينة.

أما الإلتزامات فهي تمثل الإئتمان الذي يقدمه الغير للوحدة المحاسبية في صورة موارد مالية لأجل مسمى أو غير مسمى وعلى سبيل الدين. وهي تشمل القروض التي تحصل عليها الوحدة من الغير كالبنوك مثلاً، وسواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل، وتشمل مديونية الوحدة لمورديها ومستحقات العاملين فيها من أجور لم تسدد بعد، وما شابه ذلك.

الميزانية العمومية ـ قائمة المركز المالي: الميزانية العمومية هي كشف أو قائمة تظهر أصول الوحدة ومكوناتها ومقدارها، وخصوم الوحدة ومكوناتها ومقدارها، في تاريخ معين. ويطلق عليها «الميزانية» لأنها تتخذ في إحدى أشكالها صورة كشف له جانبين متساويين ومن ثم متوازنين من ناحية، كما يطلق عليها «عمومية» من ناحية أخرى، لأنها تتضمن الآثار العامة لجميع نتائج عمليات المشروع كما وصل إليه الوضع في تاريخ معين. ويطلق عليها أيضاً قائمة المركز المالي لأن الهدف الرئيسي من إعدادها هو إظهار «حقيقة» المركز المالي للوحدة المحاسبية وقدرتها على الإستمرار في نشاطها والوفاء بإلتزاماتها. وتعتبر الميزانية العمومية Balance Sheet أو قائمة المركز المالي Statement of Financial Position من أهم التقارير التي تنتجها المحاسبة المالية.

الإيرادات: يزاول المشروع نشاطه بإنتاج السلع والخدمات وبيعها لمن يرغب فيها من العملاء. وتمثل مبيعات المشروع من السلع التي ينتجها أو يتجر فيها أو من الخدمات التي يؤديها، المصدر الرئيسي للإيرادات التي يحصل عليها من مزاولة نشاطه. ويمكن القول بصفة عامة أن الإيرادات تتمثل في مقدار الزيادة أو الإضافة التي تطرأ على أصول المشروع نتيجة مزاولة العمليات الإنتاجية أو التجارية وسواء كانت هذه الزيادة في شكل أصول غير نقدية كالمخزون مثلاً أو في

شكل أصول نقدية، ويشرط أن لا يقابلها زيادة في رأس المال أو في إلتزامات المشروع للغير. ويتم قياس الإيرادات بالقيمة المالية للأصول التي تتراكم لدى المشروع أو الحقوق التي تنشأ له قبل الغير مقابل تبادل ما ينتجه من سلع وخدمات مع الغير.

التكلفة: التكلفة تتمثل فيما يتكبده المشروع من تصحيات بأصول أو بقيام التزامات عليه للغير في سبيل الحصول على أصول أخرى، سواء كان ذلك لأغراض إستخدامها في العملية الانتاجية أو لأغراض إعادة بيعها ولكنه يشترط أن تكون هذه الأصول غير نقدية.

المصروفات: هي كل التكاليف التي تستنفد في سبيل الحصول على الايرادات، أو هي الأصول التي تستنفد أو تستخدم في سبيل الحصول على إيرادات. كتكلفة البضاعة التي يتم بيعها مثلاً، فهي تتحول إلى مصروف مقابل الحصول على الايرادات التي تتمثل في سعر البيع.

الربح: هو ناتج مقابلة الإيرادات التي يحصل عليها المشروع خلال فترة زمنية معينة مع المصروفات المتعلقة بتلك الإيرادات. أي هو الفرق بين الايرادات والمصروفات بشرط زيادة الايرادات عن المصروفات. أما إذا كانت المصروفات تزيد عن الايرادات فان الفرق الناتج عن المقابلة يكون خسارة.

الحساب الختامي: هو حساب يوضح بنود الايرادات ومقدارها وبنود المصروفات ومقدارها وناتج مقابلتهما (أي الفرق بينهما) من أرباح أو خسائر، وهو يظهر النتائج الإجمالية لعمليات المشروع لفترة زمنية معينة هي في العادة الفترة المحاسبية. وتكون نتيجة المقابلة أرباحاً إذا كانت الإيرادات تزيد عن المصروفات، وتكون النتيجة خسائراً إذا حدث العكس. ويمكن أن ينقسم الحساب الختامي إلى عدد من الحسابات يظهر كل منها نتيجة أعمال مرحلة معينة من عمليات المشروع كما سيرد شرحه فيما بعد.

٣ ـ الافتراضات المحاسبية:

تقوم المحاسبة على مجموعة من الإفتراضات التي تساعد في تحديد إطارها وتيسير أداء وظائفها وتبسط من إجراءاتها. كما تقوم المحاسبة على عدة منطلقات أساسية تمثل الإطار النظري للتوفيق بين وظائف المحاسبة وأهدافها وتمثل المعايير التي يركن إليها المحاسب في أداء عمله بصدد توفير بيانات ومعلومات محاسبية تتلاءم مع الغرض المستهدف منها. كما يوجد أيضاً عدد من المعتقدات التاريخية التي صاحبت المحاسبة في مراحل تطورها ومازالت تؤثر في إجراءات الممارسة العملية للمحاسبة حتى وقتنا هذا. ورغم أن غالبية الكتابات المحاسبية لا تفرق بين الإفتراضات Assumptions والمنطلقات أو المعايير Postulates or Standards، والمعتقدات Conventions، إلا أننا سوف تقوم بمعالجة كل منها على حدة لإختلاف مفهومها وأهدافها. ونتناول الافتراضات المحاسبية في هذا البند على أن نتناول المنطلقات والمعتقدات في البنود التالية.

أ ـ افتراض استقلال الوحدة المحاسبية:

ويفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبية تعد مستقلة عن أصحاب المصلحة فيها. وعلى هذا الأساس فإن البيانات والمعلومات المحاسبية يتم إعدادها وتوفيرها من وجهة نظر الوحدة المحاسبية ولها، حيث تمثل موضوع الإهتمام في المحاسبة المالية. ومن ثم فإن الوحدة المحاسبية تعتبر نواة النظام المحاسبي الذي يتم تصميمه لها بحيث يغطي الأنشطة التي تقوم الوحدة بمزاولتها ويعكس العمليات التي تكون بنفسها طرفاً فيها، وذلك دون نظر للأنشطة الخاصة بأصحاب المصلحة فيها. فالوحدة المحاسبية هي كيان صوري مستقل يفترض إمكانية تعامله مع الكيانات الأخرى سواء كانت حقيقية أو صورية.

ب ـ افتراض استمرار الوحدة المحاسبية:

يفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبيه مستمرة في عملياتها في المستقبل، ما لم يقم الدليل على عكس ذلك. ويعتبر هذا الإفتراض أساسياً لتبرير أسس وقواعد القياس والتقييم المحاسبية، وخاصة ما يتعلق منها بالأصول الثابتة. فقد جرى

العرف المحاسبي مثلا عند قياس المركز المالي للمشروع على أن يأخذ المحاسب بالقيم التاريخية للأصول الثابتة ولا يهتم بقيمتها التبادلية في السوق في تاريخ إعداد الميزانية، وذلك زعماً بأن المشروع لا تهمه القيم التبادلية لهذه الأصول ما دام مستمراً في عملياته في المستقبل ومن ثم لن يقوم ببيعها في الحال، وإنما سوف يستمر في استخدامها.

جـ - افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود:

تقوم المحاسبة المالية تقليدياً، ومازالت في أغلب الأحوال، على إفتراض أن وحدة القياس المحاسبي - وهي النقود - ثابتة القيمة على مر الزمن. أو أن التقلبات التي تطرأ على قيمتها تعتبر من الضآلة في معظم الأحيان بحيث لا تؤثر في صحة القياس المحاسبي لو أُفترض ثبات قيمتها، ومن ثم يمكن تجاهلها. وعلى هذا الأساس يمكن للمحاسب أن يجمع تكلفة أصول مشتراه منذ عشر سنوات مثلاً على تكلفة أصول تم شراءها اليوم ليحصل على رقم يزعم أنه متجانساً في وحدات قياسه تأسيساً على هذا الإفتراض. وقد أصبح إفتراض ثبات قيمة النقود مثار جدل شديد منذ الحرب العالمية الثانية وما زال. فالقوة الشرائية للنقود أصبحت في إنخفاض مستمر في كل دول العالم بشكل لا يمكن معه القول أن التقلبات في قيمتها ضئيلة يمكن تجاهلها. وقد أصبح أمر تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات في القوة الشرائية للنقود (المستوى العام للأسعار) من الأمور المرغوبة والواجبة بحيث يقتضي ضرورة إسقاط هذا الإفتراض. وقد عدلت العديد من الممارسات في عدد من الدول المتقدمة عن هذا الفرض بطرق متفاوتة للتغلب على أثر مشكلة التقلبات في المستوى العام للأسعار على مصداقية المعلومات المحاسبية. وسوف يكون هذا الموضوع محل دراسة محاسبية متقدمة.

٤ - المنطلقات أو المعايير المحاسبية:

سبق أن ذكرنا أن المعايير والمنطلقات المحاسبية هي التي تربط الوظيفة بالهدف أو هي وسيلة التوفيق بين الأداة والغاية. وحيث عرفنا المحاسبة وظيفياً في

الفصل الأول على أنها نظام للقياس ونظام للاتصال يهدف إلى توفير بيانات ومعلومات وقتية وصالحة لإتخاذ القرارات، فإن هذا يستدعي منا أن نوضح المنطلقات والمعايير التي تربط كل من وظيفتي القياس والإتصال بالهدف المرغوب التوصل إليه على الوجه الأكمل ولو من الناحية النظرية. ولعل المعايير والمنطلقات التي قدمتها جمعية المحاسبة الأمريكية في سنة ١٩٦٦ تعد بحق من أفضل ما يوجد في الفكر المحاسبي في هذا الشأن. أما من الناحية العملية، أي الممارسة الفعلية، فيحكمها ما يسمى بالمبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (من الممارسين طبعاً). بمعنى آخر فان المعايير تنظم ما يجب أن يكون بينما المبادى المقبولة قبولاً عاماً تحكم ما هو كائن فعلاً وسوف نعرض في هذا البند للمنطلقات والمعايير ونعرض المبادىء في البند التالي. ويلي عرض مختصر لمعايير الجمعية(١):

أولاً: معاير القياس:

وهي تتكون من أربعة معايير أساسية مرتبة على حسب درجة أهميتها كما يلي:

أ ـ الصلاحية للغرض المستهدف منها	Relevance
ب ـ القابلية للتحقق منها	Verifiability
جـ ـ الإلتزام بالموضوعية	Freedom from Bias
د ـ القابلية للقياس الكمي	Quantifiability

وسوف نتناول كل من هذه المعايير بقليل من الإيضاح:

أ ـ الصلاحية للغرض المستهدف منها:

يقتضي هذا المعيار أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية مرتبطة إرتباطاً وثيقاً من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من

---

(١) Committee on Basic Accounting Theory, A Statement of Basic Accounting Theory, (The American Accounting Association, 1966). pp. 7-18.

أجله. ولما كانت المعلومات المحاسبية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافاً متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين إحتياجات كل منهم من المعلومات تبايناً شديداً، فإن الأمر يقتضي ـ تطبيقاً لهذا المعيار ـ إفتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من جانب من يستفيدون عادة من هذه المعلومات. وهذا هو ما يحدث فعلاً في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي.

ويتعين علينا الإعتراف في هذا المجال أن التطبيق والممارسة العملية في المحاسبة المالية حتى وقتنا الحاضر تتقيد بعدد من القواعد والإفتراضات المحاسبية، التي درج العرف المحاسبي على إستخدامها لفترة طويلة والتي أصبحت معروفة بالمبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وتقلل من صلاحية المعلومات المحاسبية للغرض المستهدف منها بدرجة كبيرة، وقد تؤدي في بعض الأحيان إلى عدم صلاحيتها على الإطلاق. ورغم ذلك فلن نستطيع تناول هذا الموضوع بالجدل والنقاش على هذا المستوى المبدئي من الدراسة.

ب ـ القابلية للتحقق منها:

يعني بالتحقق في مجال المحاسبة المالية إستناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر. غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات، بحيث يجعل منها أساساً سليماً لإتخاذ القرارات وبحيث يمكن إتخاذ نفس القرار استناداً إلى نفس المعلومات رغم إمكانية إختلاف الأشخاص القائمين بإتخاذه. ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة ولها إستقلالها الذاتي للمعلومات المحاسبية بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات.

وبالتالي فإن تعدد الدلالات يعني إنحرافاً عن المعيار مما يقتضي إتخاذ ما يلزم من إجراءات لتصحيح الوضع. ويعتبر هذا المعيار صفة أساسية وهامة يجب أن

تتوافر في المعلومات المحاسبية. وكما هو الحال بالنسبة للمعيار السابق، فإن التطبيق والممارسة العملية في مجال المحاسبة المالية في وضعها الراهن لا تلتزم بهذا المعيار بهذه الصورة الواسعة وإنما تسعى إلى الإلتزام بالتحقق في مفهومه الضيق السابق الإشارة إليه.

جـ ـ الإلتزام بالموضوعية:

ويعني بالموضوعية في التطبيق والممارسة المحاسبية الابتعاذ عن الحكم الشخصي بقدر الإمكان والإستناد على مصادر حقيقية للبيانات والمعلومات المحاسبية. والموضوعية بهذا المفهوم هي توأم التحقق ووجهه الآخر ويطلق عليهما في كثير من الأحيان قاعدة وجود الدليل الموضوعي. ولا يختلف مدلول هذا المعيار من وجهة نظر الجمعية كثيراً عن مدلوله التقليدي، وإن كان يعني من وجهة نظرها أن لا تكون المعلومات المحاسبية منحازة لصالح مجموعة من المستفيدين على حساب المجموعات الأخرى، الأمر الذي يتعين معه أن تكون هذه المعلومات واقعية.

د ـ القابلية للقياس الكمي:

جرت العادة على استخدام الأساس النقدي كمعيار القياس الوحيد الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير والقوائم المحاسبية، وخاصة منها ما ينتج عن المحاسبة المالية. وكان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانية إستخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها والمعلومات الناتجة عنها، وذلك لاختلاف [illegible]بيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها. ولما كان الالتزام بالقياس النقـ[illegible]ـي يؤدي في الكثير من الأحيان الى استبعاد بيانات ومعلومات مفيدة ويمكن قياسها بمقاييس كمية أخرى، وتكون في العادة بيانات ومعلومات لازمة لايضاح وعلاج التشوهات الناتجة عن الاعتماد على المقياس النقدي دون غيره، فإن هذا المعيار قد امتد بحدود البيانات والمعلومات المحاسبية إلى التعامل في كل البيانات التي يمكن قياسها قياساً كمياً وانتاج كل المعلومات التي

يمكن قياسها كمياً، بصرف النظر عن إمكانية قياسها نقدياً. ورغم ذلك فما زالت المحاسبة المالية تعتمد بصفة مطلقة على المقياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية.

وتحدد هذه المعايير الأربعة الإطار العام لنظام القياس المحاسبي وأهدافه وأركانه والشروط اللازم توافرها في البيانات التي يتعامل معها، والمعلومات الناتجة عنه. ولما كانت وظائف المحاسبة لا تقتصر على القياس وإنما تتضمن أيضاً الاتصال، بمعنى توصيل البيانات والمعلومات الناتجة من القياس للراغبين فيها في الوقت الملائم وفي الصورة المناسبة وبالدلالة التي تتفق مع الحاجة إليها، فقد أوردت جمعية المحاسبة الأمريكية أيضاً مجموعة من المعايير التي تحدد الإطار العام لوظيفة الاتصال. ورغم أن الجمعية أطلقت عليها «إرشادات الاتصال» Communication guidelines تمييزاً لها عن معايير القياس الأربعة السابقة إلا أنها تعد من وجهة نظرنا في مرتبة المعايير، ونتناولها بقليل من التفصيل فيما يلي:

ثانياً: معايير الاتصال:

أوردت الجمعية خمسة معايير للاتصال هي كما يلي:

أ ـ التوافق مع الإستخدامات المتوقعة

Appropriateness to expected use

ب ـ إظهار العلاقات الهامة

Disclosure of significant relationships

جـ ـ إظهار المعلومات البيئية.

Inclusion of environmental information

د ـ توحيد الممارسة في الوحدة المحاسبية وبين الوحدات المحاسبية.

Uniformity of Practice within and among entities

هـ ـ ثبات وتناسق أساليب الممارسة على مر الزمن.

Consistency of practice through time

أ ـ التوافق مع الاستخدامات المتوقعة:

ولهذا المعيار علاقة وثيقة بمعيار الصلاحية للهدف. ويستدعي هذا المعيار

وجود دائرة للاتصال المتبادل بين القائمين على النظام المحاسبي والراغبين في المعلومات المحاسبية، بحيث يتمكن المحاسب من التعرف على الإستخدامات المختلفة للبيانات والمعلومات المحاسبية، ويحدد على هذا الأساس الخصائص التي يجب توافرها فيها بحيث تتفق مع هذه الإستخدامات. كما يجب أن تكون عملية الإتصال المتبادل مستمرة بحيث يتمكن القائمون على النظام المحاسبي من معرفة ما يطرأ من تغيرات على إستخدامات البيانات والمعلومات المحاسبية ليتم تطويرها بحيث تظل في حالة توافق مستمر مع الاستخدامات المتغيرة.

وبرغم أن هذا الوضع المثالي يتوفر بدرجة مقبولة في بعض مجالات المحاسبة كمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية إلا أنه لا يتوفر إلا في حدود ضيقه جداً في الممارسة العملية في مجال المحاسبة المالية. فالشكل التقليدي للحسابات الختامية والميزانية العمومية ظل كما هو عليه منذ فترة طويلة من الزمان، كما أن المحتوى من البيانات والمعلومات لم يتطور، ومازالت المفاهيم التقليدية تفرض سيطرتها. وقد أدت هذه الأوضاع إلى ظهور طبقة جديدة يطلق عليها «المحللون الماليون» تتركز مهامهم في تحليل وتنسيق البيانات والمعلومات التي تنتجها المحاسبة المالية ووضعها في الصورة التي تتفق مع الإستخدامات المرغوب فيها منها. وقد أدى ذلك إلى تشويش دائرة الإتصال المتبادل التي يستوجب الأمر وجودها بين القائمين على النظام المحاسبي والراغبين في المعلومات المحاسبية بوجود هذه الطبقة من الوسطاء، وهو الأمر الذي أدى بدوره إلى ارتفاع تكلفة الحصول المعلومات المحاسبية الصالحة للغرض المستهدف منها.

ب ـ إظهار العلاقات الهامة:

يمثل هذا المعيار أحد الخصائص الواجب توافرها في التقارير والقوائم المحاسبية، ويعني أن البيانات والمعلومات التي تتضمنها هذه التقارير والقوائم يجب أن تعكس بأقصى درجة ممكنة من الصدق والأمانة الموضوعية الأحداث والآثار التي يتم إعداد التقارير أو القوائم عنها، كما يجب تنسيق البيانات والمعلومات بالطريقة التي تظهر العلاقات الهامة بين مكوناتها المتعددة. ويعد هذا المعيار أحد مقاييس

قدرة البيانات والمعلومات المحاسبية على إظهار خصائص ومواصفات موضوع التقرير بحيث لا تتسبب في إتخاذ قرار خاطىء بشأنه. وعلى هذا الأساس فإن هذا المعيار يتطلب إظهار البيانات والمعلومات المحاسبية التي قد تؤثر في إتخاذ قرار معين بشأن الوحدة المحاسبية وتقرر العلاقات التي قد تكون قائمة بين جزئياتها. ويعتبر هذا المعيار أحد المقاييس الأساسية التي يستند إليها المراجع الخارجي في التحقق من مدى قدرة البيانات والمعلومات التي تظهرها القوائم والحسابات الختامية في المحاسبة المالية على إظهار حقيقة المركز المالي ونتيجة عمليات الوحدة المحاسبية.

جـ - إظهار المعلومات البيئية:

سبق أن أوضحنا أن المحاسبة تتعامل أساساً في البيانات التي يمكن التعبير عنها في صورة كمية لكي تنتج معلوماتاً، يمكن التعبير عنها في صورة كمية. وعرفنا أن التعبير الكمي في المحاسبة المالية بالذات يقوم على أساس القياس النقدي للعمليات التي تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها، وقياس أثر هذه العمليات على نتيجة عمليات الوحدة ومركزها المالي. وقد لا تكفي المعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك بصدد تمكين المستخدم لها أو المستفيد منها في تفهم وتبرير أوضاع الوحدة المحاسبية كما تظهرها القوائم والتقارير المحاسبية دون التعرف على ظروف العمل التي أحاطت بها وأثرت في نشاطها خلال الفترة التي يتم إعداد التقارير عنها. فقد تظهر نتيجة عمليات المشروع عن سنة معينة خسائراً جسيمة نتيجة ظروف غير طبيعية لا يتوقع استمرارها في المستقبل ولا يمكن للمشروع التحكم فيها، فإذا لم يعرف قاريء التقارير المحاسبية هذه الحقيقة فقد يتخذ قراراً غير صحيح بشأن علاقته بالمشروع، ولذلك يتطلب هذا المعيار أن تظهر القوائم والتقارير المحاسبية كل المعلومات المتعلقة بالظروف المحيطة بالمشروع والمؤثرة في نشاطه بصورة ملموسة حتى تكتمل دلالة المعلومات التي تظهرها هذه التقارير والقوائم.

د - توحيد الممارسة في الوحدة المحاسبية وبين الوحدات المحاسبية:

ويطلق على هذا المعيار معيار التوحيد المحاسبي، والذي يتضمن توحيد

في تحقيق أهداف المحاسبة بحيث يصبح للبيانات والمعلومات المحاسبية دلالة موحدة. وهذا الأمر يعتبر ضرورياً حتى تتحقق أكبر فائدة من البيانات والمعلومات المحاسبية للمستفيدين منها. وقد جرى العرف في المحاسبة المالية على تعدد القواعد والإجراءات المحاسبية التي تتعلق بنفس الموضوع وإختلاف دلالات المعلومات التي تنتج عن كل منها، الأمر الذي قد يؤدي إلى تضليل قراء القوائم المالية في كثير من الأحيان. ولما كانت القوائم والتقارير المحاسبية تمثل رسائلاً تتضمن ملخصاً عن عمليات المشروع وتعكس نتيجة نشاطه، فإنه يلزم أن يكون لها دلالة معروفة ومحددة لا تختلف من مشروع إلى آخر على حسب هوى القائمين على النظام المحاسبي فيه. وإلا لما استطاع المستثمر مثلاً أن يتخذ قراراً سليماً بشأن المفاضلة بين المشروعات المختلفة لأغراض إستثمار أمواله، ولما استطاع المقرض أن يتخذ قراراً محدداً بصدد إقراض مشروع معين دون مشروع آخر. ورغم ما للتوحيد المحاسبي من أهمية بالغة في إضفاء صفة الدلالة الموحدة على البيانات والمعلومات المحاسبية، فإن الإتفاق عليه مازال مثار جدل شديد لن نتعرض لمناقشته في هذا المقام. ويكفي أن نعرف أنه في مجاله إلى الانتشار بقوة القانون، حماية للمستفيدين من المعلومات المحاسبية، وخاصة في الدول التي تتبع نظام التخطيط الاقتصادي لمواردها.

هـ ـ ثبات وتناسق أساليب الممارسة على مر الزمن:

ويتطلب هذا المعيار الثبات على الأسس والقواعد والإجراءات المحاسبية التي يتم إتباعها في الوحدة المحاسبية بمرور الزمن، حيث أن ذلك يسهل من عملية التتبع الزمني لمدى تقدم الوحدة في تحقيق أهدافها على أساس من المعلومات ذات الدلالة الموحدة. ولا يعني هذا المعيار عدم إمكانية الخروج عن قاعدة محاسبية معينة كانت مفضلة في ظل ظروف معينة إلى قاعدة أخرى تعد أفضل في ظل ظروف أخرى. فهذا يعتبر من الأمور الممكنة والمرغوبة إذا كان الهدف يقتصر على الرغبة في زيادة منفعة المعلومات المحاسبية دون التضليل. ويجب في هذه الحالة أن تحتوي التقارير المالية ما يفيد بالخروج عن القاعدة السابق إتباعها وتحديدها،

ومبررات هذا الخروج، والقاعدة الجديدة التي يتم إتباعها في الوقت الحالي.

٥ ـ بعض الأعراف المحاسبية[1]:

تعد المعايير التي تعرضنا لها في البند السابق حديثة العهد ولم تحتل مكانتها في مجال الممارسة العملية بصورة ملموسة بعد كما سبق القول. فما زالت الممارسة العملية في المحاسبة المالية تسترشد ببعض القواعد المتعارف عليها بين المحاسبين تاريخياً، والتي لا ترقى في الواقع إلى مستوى المعايير، ولكنها أصبحت، بمرور الزمن، بمثابة أعراف تاريخية جامدة تحظى بالقبول العام في التطبيق المحاسبي. والواقع أن تمسك المحاسبين بهذه الأعراف، مثلها في ذلك مثل الافتراضات المحاسبية، يرجع أساساً إلى أنها تيسر وظيفة المحاسب، وتمكنه من التهرب من الحاجة إلى التغيير ليتلاءم مع احتياجات العصر إلى معلومات تتناسب مع إتخاذ القرارات المختلفة. وسوف نستعرض بعض أهم هذه الأعراف بإختصار، حيث سوف نضطر للإلتزام بها مسايرة للعرف في هذه المرحلة المبدئية من الدراسة، تاركين موضوع التأسيس العلمي لها والخروج عليها للمراحل المتقدمة.

أ ـ عرف التكلفة التاريخية: يلتزم القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات تقليدياً بعرف التكلفة التاريخية. وهذا يعني أنه بصرف النظر عما يطرأ من تقلبات في القيمة الاقتصادية لأصول المشروع أو إلتزاماته، أو في القيمة الاقتصادية لعناصر المصروفات أو الإيرادات، فإنها تظهر في السجلات والقوائم والتقارير المحاسبية دوماً بتكلفتها الأصلية تاريخياً. فإذا اشترى المشروع آلة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنية مثلاً في بداية السنة وأصبحت قيمة هذه الآلة في نهاية السنة ١٥٠٠٠ جنيه فإنها تظل تظهر في السجلات المحاسبية بتكلفتها التاريخية وقت الحصول عليها وهي ١٠٠٠٠ جنيه وتستنفد خدماتها على هذا

---

(١) يطلق عليها عادة المبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وسوف يقتصر هنا على عرض ما يلزم من هذه المبادىء لهذه المرحلة المبدئية من الدراسة، تحت مسمى الأعراف. ونتناول هذا الموضوع تفصيلياً في المحاسبة المالية المتوسطة، وهي التي تلي هذه المرحلة المبدئية.

الأساس. ورغم تعرض هذا العرف إلى النقد الشديد حيث يمثل حجر عثرة في سبيل توفير الدلالة الاقتصادية للمعلومات المحاسبية، إلا أنه ما زال يحظى بالقبول العام في التطبيق المحاسبي في مجال المحاسبة المالية.

ويختلف هذا العرف من حيث المضمون عن إفتراض ثبات القوة الشرائية للنقود التي تمثل وحدة القياس الأساسية في المحاسبة المالية. ولا يعني تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات في القوة الشرائية للنقود بإسقاط إفتراض ثباتها خروجاً على عرف التكلفة التاريخية، وإنما يعني قياس التكلفة التاريخية بوحدة قياس موحدة. أما الخروج على عرف التكلفة التاريخية فيقتضي قياس القيم الاقتصادية حتى لو كانت القوة الشرائية للنقود ثابتة.

ب ـ عرف تحقق الإيرادات محاسبياً: تدعو الحاجة إلى معلومات محاسبية للتوقف على نتائج نشاط المشروع ـ الذي يمثل الوحدة المحاسبية ـ إلى ضرورة القياس الدوري لنتائج عملياته. ويتم هذا القياس عن كل فترة من الفترات المحاسبية السابق تعريفها رغم إفتراض إستمرار عمليات المشروع. وتمثل الايرادات عن الفترة المحاسبية نتيجة تفاعل عمليات وأنشطة المشروع المختلفة من شراء وإنتاج وتسويق. وامتداد هذه الأنشطة على مدار حياة المشروع واستمرارها يؤدي إلى ضرورة وجود قاعدة يسترشد بها المحاسب بصدد تحديد الايرادات التي يمكن اعتبارها خاصة بفترة محاسبية معينة دون الفترات الأخرى. وهذه القاعدة العامة التي جرى العرف المحاسبي على إستخدامها هي تحقق الإيرادات محاسبياً عند إتمام عملية بيع السلعة أو الخدمة التي تنتجها أو يؤديها المشروع، وذلك بصرف النظر عن كون عملية البيع تمت نقداً أو بالأجل فيقتضي هذا العرف إذن أن تتحقق الإيرادات محاسبياً بتمام واقعة بيع السلعة أو الخدمة التي تنتجها الوحدة المحاسبية للغير. ويرتبط هذا العرف بعرف التكلفة التاريخية إرتباطاً وثيقاً كما سوف يتضح فيما بعد.

جـ ـ عرف المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات: تتطلب عملية تحديد

نتائج عمليات المشروع من أرباح أو خسائر ضرورة مقارنة الإيـرادات التي يحصل عليها المشروع خلال الفترة المحاسبية، والتي تتحقق محاسبيـاً طبقاً لعـرف التحقق بالمصروفات التي تمت التضحية بها أو التكاليف التي تم استنفادها في سبيل الحصول على تلك الايرادات. وهذا يستدعي ضرورة تتبع علاقة السببية بين الايرادات وما يلزم لتحققها من مصروفات بصرف النظر عن توقيت سداد تلك المصروفات. فما دامت المصروفات والتكاليف المستنفدة ترتبط بالايرادات المحققة محاسبياً لفترة محاسبية معينة فيجب أن تتحمل هذه الفترة تلك المصروفات والتكاليف، وهو ما يطلق عليه عرف المقابلة السليمة للإيـرادات بالمصروفـات. وسوف تتضـح آثار تطبيق هذه القاعدة فيما بعد في شأن معالجة العمليات المستمرة.

د ـ عرف التحفظ: أو الحيطة والحذر: يرتبط تـطبيق هذا العـرف إرتباطـاً وثيقـاً بالأعـراف السابقـة في التطبيق العمـلي، كما أنـه يبـررعلى أسـاس إفـتراض إستمـرار الوحـدة المحاسبيـة وضرورة إظهـار نتائـج عملياتهـا على فتـرات دورية متقاربة. فالقياس القاطع والدقيق لنتائج عمليات المشروع يتطلب الانتـظار حتى نهاية هذه العمليات، بما يؤدي إلى أن القياس الفتري لهذه النتائج يكون في أفضل صـورة تقريبيـاً. ويتضمن عرف التحفظ مـراعاة الحيـطة والحـذر عنـد القيـاس الفتري لنتائج عمليات المشروع ويعني أن يأخذ في الحسبان كل الخسائر المحتملة وتستبعد كل الأربـاح المحتملة والتي لم تتحقق بعد بصـدد قياس هـذه النتائـج. ويوجه لهذا العرف الكثير من النقد على اعتبار أنـه يفتقر لـلأساس العلمي مثله في ذلك مثل عرف التكلفة التاريخية. كما أنه يتعارض مع عرفي التكلفة التاريخية والمقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات فيما يتم تطبيقها بصدده من بنود.

هـ ـ عرف الموضوعية:

ويعني ضرورة الالتزام في كل الأحـوال بقيام دليـل موضـوعي على وجـود عمليات تامة ومنجزة مؤيدة بالمستندات حتى يمكن التعامل معها محاسبياً. ويعتبر هذا العرف من السواند الرئيسية لعرف التكلفة التاريخية وعرف تحقق الايرادات محـاسبياً بتـمام واقعة البيـع للغير. ويختلف هـذا العرف من حيث المضمـون عن

معيار الالتزام بالموضوعية الذي يمكن في ظله الخروج على عرف التكلفة التاريخية وتحقق الايرادات محاسبياً بتمام واقعه للبيع.

و - خلاصة: تعرضنا في هذا الفصل إلى تعريف بعض المصطلحات المحاسبية الهامة، ثم أوضحنا الافتراضات التي تقوم المحاسبة المالية عليها، وانتقلنا إلى المعايير والمنطلقات التي يجب على المحاسب الاسترشاد بها إذا كان للمحاسبة أن تؤدي وظائفها الخاصة بالقياس والاتصال على الوجه الأكمل. ومراعاة منا لما جرى عليه العرف المحاسبي التقليدي في المحاسبة المالية، وإعترافاً بأن المعايير والمنطلقات التي تبنيناها لم ينتشر تطبيقها بعد عملاً بحيث يمكن القول أنها أصبحت تحظى بالقبول العام في التطبيق العملي والممارسة المحاسبية وجدنا أنه من الضروري إستعراض بعض القواعد المحاسبية المتعارف عليها والتي تعد من وجهة نظر بعض الكتاب بمثابة معتقدات عرفية. وقد إستعرضنا هذه القواعد دون جدال فيها تاركين هذا الموضوع لدراسات متقدمة. وتجدر الإشارة هنا إلى أن ما أطلقنا عليه الإفتراضات المحاسبية يعتبر من وجهة نظر العديد من الكتاب بمثابة قواعد عرفية شأنها شأن القواعد الأخرى، كما يطلق عليها عادةً المبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.!

الباب الثاني

في الدورة المحاسبية والوظائف المبدئية للمحاسبة المالية

مقدمـــة :

يتناول هذا الباب توضيح الاجراءات المحاسبية الرئيسية وترسيخ المفاهيم المحاسبية الأساسية. ويتكون الباب من أربعة فصول رئيسية يتناول الأول منها وهو الرابع في تسلسل الكتاب، قاعدة القيد المزدوج وتقسيم عمليات المشروع الى عمليات تتعلق بنتائج الأعمال وأخرى تتعلق بالأصول والخصوم وذلك عن طريق معادلة الميزانية. فيتناول الفصل الصور الرئيسية لمعادلة الميزانية، ثم توضيح كيفية تأثر هذه المعادلة بالعمليات المختلفة التي يقوم بها المشروع بما فيها عمليات الايرادات والمصروفات. وينتقل الموضوع بعد ذلك لتفاصيل حسابات الأصول والخصوم وأقسامها، ويعرض نموذجاً لقائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية ويبرز بعض استخداماتها، ثم يلي بعد ذلك تفاصيل حسابات الايرادات والمصروفات ويعرض نموذجاً مبسطاً للحساب الختامي، ثم ينتهي الفصل بخلاصة لبعض القواعد العامة التي تفيد في تحليل أثر العمليات المختلفة على حسابات الأصول والخصوم والايرادات والمصروفات.

أما الفصل الثاني من هذا الباب وهو الخامس في تسلسل الكتاب، فيتناول الاثبات الدفتري والترحيل وموازنة الحسابات. وقد أوضح هذا الفصل مفهوم الحسابات والعلاقة بينها وبين مبدأ القيد المزدوج ومعادلة الميزانية. كما أوضح فكرة المدين والدائن وعلاقتها بزيادة ونقص الحسابات المدينة بطبيعتها أو الدائنة بطبيعتها، ثم تناول الفصل بعد ذلك توضيح مفهوم الايرادات والمصروفات وبيان الاجراءات المحاسبية المتعلقة بها، وعلاقة هذه الحسابات بالحساب الختامي. وينتقل الموضوع بعد ذلك لتوضيح الهيكل الرئيسي للنظام المحاسبي، حيث يتناول

دليل الحسابات ودفاتر الأستاذ وقواعد الاثبات وعلاقتها بمبدأ القيد المزدوج، وتحليل أرصدة العمليات لاستبيان آثارها على الحسابات المختلفة، وترصيد الحسابات في نهاية الفترة، وعلاقة أرصدة الحسابات ببعضها البعض، وكيفية اعداد ميزان المراجعة وفوائده وأهدافه. ثم انتقل الموضوع لشرح ميكانيكية القيد المزدوج وتصميم واستخدام دفتر اليومية العامة، والترحيل من اليومية لحسابات الأستاذ. ثم تناول موضوع الفصل بعد ذلك أخطاء ميزان المراجعة وقيود الاقفال، وانتهى الفصل بخلاصة مختصرة لملخص الدورة المحاسبية.

ويتناول الفصل الثالث (السادس في تسلسل الكتاب) المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة وتسوية الحسابات في تبسيط شديد استكمالاً لأركان الدورة المحاسبية، حيث يعاد شرح هذا الموضوع تفصيلاً في الباب الرابع. ويتناول الفصل التسويات المتعلقة بتحول الأصول إلى مصروفات، والمصروفات المستحقة والايرادات المستحقة، والايرادات المقدمة، ثم يعرض كيفية الاستعانة بورقة العمل لاجراء التسويات وإجراء عمليات الاقفال واعداد الحسابات الختامية والميزانية.

الفصل الرابع

في المعادلة المحاسبية الرئيسية

١ ـ مقدمة:

سبق أن ذكرنا أن الموارد المملوكة للوحدة المحاسبية يطلق عليها الأصول، وأن الالتزامات والحقوق في هذه الموارد يطلق عليها الخصوم. وحيث أننا افترضنا أن الوحدة المحاسبية لها شخصية معنوية مستقلة عن ملاكها فهذا يعني أن الأصول المتاحة لها لاستخدامها، والتي تعد فرضاً مملوكة لها، يقابلها التزام الوحدة قبل من أتاح لها هذه الأصول بقيمتها. وبالتالي فإن الأصول تتساوى دائماً مع الخصوم. وبمعنى آخر يمكن التعبير عن ذلك في صورة معادلة كالآتي:

الأصول = الخصوم

وذلك لأية وحدة محاسبية. ويطلق على هذه المعادلة معادلة الميزانية، أي معادلة الميزانية العمومية، والتي سبق تعريفها بأنها قائمة تظهر أصول الوحدة المحاسبية ومكوناتها ومقدارها وخصوم الوحدة ومكوناتها ومقدارها في تاريخ معين.

وقد سبق أن أوضحنا أيضاً أن الأصول والتي تمثل الأشياء ذات القيمة التي تمتلكها الوحدة المحاسبية، يمكن أن تكون في صورة موارد طويلة الأجل كالأراضي والمباني والآلات والمعدات ويطلق عليها الأصول الثابتة؛ كما يمكن أن تكون في صورة نقدية أو يمكن تحويلها إلى نقدية في فترة قصيرة كمخزون البضاعة، والحقوق المالية للوحدة قبل الغير والنقدية السائلة في خزائن الوحدة وفي أرصدتها في البنوك، ويطلق عليها الأصول المتداولة. كما أن الخصوم تتكون من قسمين إحداهما يمثل حقوق الملاك والآخر يمثل التزامات الوحدة للغير، ويطلق على الأول

حقوق الملكية ويطلق على الثاني الالتزامات. وبالتالي يمكن وضع معادلة الميزانية في الصورة التالية:

الأصول = حقوق الملكية + الالتزامات

ولا بد أن تتحقق صحة المعادلة بصفة دائمة، ذلك لأن كل من الجانبين يعكس في واقع الأمر وجهة نظر مختلفة لنفس الشيء، فالأصول ما هي إلا قائمة بمقدار الأشياء التي تمتلكها الوحدة المحاسبية، كما أن الخصوم تظهر لنا كيف أتيح للوحدة إمكانية تمويل الحصول على هذه الأصول سواء عن طريق الملاك أو عن طريق الأقتراض، ومقدار مساهمة كل من المجموعتين في توفير الموارد اللازمة لنحصول على هذه الأصول. ومن ثم فإذا عرفنا مقدار الأصول ومقدار التزامات الوحدة لغير الملاك لعرفنا حقوق الملكية كالآتي:

الأصول - الالتزامات = حقوق الملكية

ورغم أن ممتلكات المشروع من أصول مختلفة قد تتغير من لحظة زمنية إلى أخرى، كما أن الخصوم قد تتغير أيضاً فإن تعادل هذه المعادلة لا بد وأن يتحقق في كل الأحوال. هذا وسوف نتولى توضيح ذلك في هذا الفصل.

٢ ـ تكوين المشروع والحصول على الأصول:

عندما يتكون المشروع الذي يعتبر وحدة محاسبية فإنه لا بد وأن يبدأ عملياته بالحصول على رأس المال الذي يكفل له بداية مزاولة نشاطه من ملاكه. وقد يكون المشروع ملكاً لفرد واحد أو لعدد محدود من الأفراد أو لعدد كبير جداً من الأفراد، ورغم ذلك فالإجراءات المحاسبية الأساسية لا تختلف كثيراً في كل من هذه الأحوال. ويحصل المشروع على رأس المال غالباً في صورة نقدية وتصبح النقدية هي أصول المشروع ويصبح رأس المال الذي هو أحد بنود حقوق الملكية هو خصوم المشروع في تلك اللحظة، ولا بد من تساويهما.

فإذا تكونت منشأة التجارة الحديثة مثلاً في أول يناير ١٩٨٥ برأس مال قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه تم سداده في نفس اليوم (أي قام المالك أو الملاك بدفعة للمنشأة

التي قد تحتفظ به في خزائنها أو تودعه في حساب لها باسمها في البنك) فإن معادلة الميزانية تصبح كالآتي:

الأصول	=	حقوق الملكية	+ الالتزامات

(١٠٠٠٠٠ جنيه نقدية) = (١٠٠٠٠٠ جنيه رأس المال) + (صفر).

ويلاحظ أن رأس المال من حقوق الملكية ومن ثم لا يظهر في الالتزامات، كما أن النقدية تعد من أصول المنشأة أو المشروع (الوحدة المحاسبية) من وجهة نظرها. ويلاحظ أيضاً أن مصدر الحصول على الأصول في هذه الحالة هو مساهمة المالك أو الملاك.

ولنفرض أنه في اليوم التالي قامت المنشأة بالحصول على قرض من أحد البنوك مقابل توقيع عقد القرض والالتزام بالسداد في تاريخ لاحق وكان مبلغ القرض ٣٥٠٠٠ جنيه. (لاحظ أن المنشأة لا تقوم بالتوقيع بصفتها المعنوية وإنما يقوم بمزاولة هذه العمليات باسمها المسؤول أو المسؤولين عن إدارتها) وتصبح معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي:

الأصول	=	حقوق الملكية	+	الالتزامات

(١٣٥٠٠٠ جنيه نقدية) = (١٠٠٠٠٠ جنيه رأس المال).

(+٣٥٠٠٠ قرض من البنك)

ويلاحظ أن مقدار النقدية قد زاد بمبلغ القرض وهي من أصول المنشأة، كما أن المنشأة أصبحت مدينة للبنك بما أدى إلى زيادة التزاماتها به. وقد زاد جانبي معادلة الميزانية بنفس المقدار وبالتالي فهي ما زالت في حالة توازن.

ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بالحصول على الأصول التالية مقابل سداد قيمتها نقداً.

شراء مبنى لمزاولة أعمالها كلفها	٢٠٠٠٠ جنيه
شراء أثاث وتركيبات لتجهيز المبنى كلفها	٣٠٠٠٠ جنيه
شراء سيارات نقل كلفتها	٢٥٥٠٠ جنيه
المجموع	٧٥٥٠٠ جنيه

فيلاحظ أن هذه العمليات لا تؤثر على جانبي معادلة الميزانية، وإنما يقتصر أثرها على تغيير تشكيلة الأصول المملوكة للمنشأة باحلال هذه الأصول الجديدة محل النقدية التي نقصت بنفس المقدار سداداً لثمن الأصول. وتصبح معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي:

الأصول		=	حقوق الملكية		+	الالتزامات	
جنيه			جنيه			جنيه	
٢٠٠٠٠	مباني						
٣٠٠٠٠	أثاث وتركيبات						
٢٥٥٠٠	سيارات نقل						
٥٩٥٠٠	نقدية		١٠٠٠٠٠	رأس المال		٣٥٠٠٠	قرض البنك
١٣٥٠٠٠		=	١٠٠٠٠٠		+	٣٥٠٠٠	

فقد خصمت قيمة الأصول المشتراة ومجموعها ٧٥٥٠٠ جنيه من النقدية التي كانت متوفرة من رأس المال والقرض وهي ١٣٥٠٠٠ جنيه ليبقى في النقدية ٥٩٥٠٠ جنيه.

ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بشراء أثاث وتركيبات إضافية بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه ولكنها لم تقم بسداد القيمة نقداً وإنما اتفقت مع البائع على سداد القيمة بعد شهر من تاريخه. فكيف يكون الأثر على معادلة الميزانية؟

لا شك أن أصول المنشأة من الأثاث والتركيبات سوف تزداد بهذا المقدار؛ كما أن التزاماتها للغير سوف تزداد بالقيمة أيضاً. وتكون معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي:

الأصول		=	حقوق الملكية		+	الالتزامات	
جنيه			جنيه			جنيه	
٢٠٠٠٠	مباني						
٥٥٠٠٠	أثاث وتركيبات						
٢٥٥٠٠	سيارات نقل					٣٥٠٠٠	قرض البنك
٥٩٥٠٠	نقدية		١٠٠٠٠٠	رأس المال		٢٥٠٠٠	دائنون
١٦٠٠٠٠		=	١٠٠٠٠٠		+	٦٠٠٠٠	

ويلاحظ أن كل بنود الأصول ما زالت كما كانت عليه في الوضع السابق فيما عدا الأثاث والتركيبات الذي زادت قيمته بمقدار ٢٥٠٠٠ جنيه، وقد زادت التزامات المنشأة بمقدار ٢٥٠٠٠ جنيه أيضاً تمثل مديونياتها قبل بائع الأثاث ومن ثم أطلقنا عليها اصطلاح «دائنون».

وتكفي الأمثلة السابقة لتوضيح أن فكرة الحصول على الأصول يتم إما عن طريق حقوق الملكية أو عن طريق الالتزامات للغير، ومن ثم يصبح من الضروري توازن أو تساوي الأصول في مجموعها وباختلاف أنواعها مع الخصوم في مجموعها وسواء كانت تتمثل في حقوق ملكية أو في التزامات.

ولا تخرج معادلة الميزانية في هذا المضمار عن كونها صورة معينة من صور الميزانية العمومية التي تظهر أصول وخصوم المشروع في تاريخ معين. فلو رغبنا في تصرير ميزانية منشأة التجارة الحديثة بعد العملية الأخيرة ولنفترض أنها تمت في ١٩٨٥/١/٧ فتكون الميزانية بالشكل الآتي:

منشأة التجارة الحديثة

الأصول	الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١/٧		الخصوم
جنيه		جنيه	
٢٠٠٠٠	مباني		حقوق الملكية
٥٥٠٠٠	أثاث وتركيبات	١٠٠٠٠٠	رأس المال
٢٥٠٠٠	سيارات نقل		الالتزامات
٥٩٠٠٠	نقدية	٣٥٠٠٠	قرض البنك
		٢٥٠٠٠	دائنون
١٦٠٠٠٠		١٦٠٠٠٠	

٣ ـ عمليات الايرادات والمصروفات:

لا يتكون المشروع لمجرد الرغبة في الحصول على الأصول عن طريق الحصول على رأس المال أو عقد الالتزامات للغير. فالمشروع يتكون في العادة لاستخدام الأصول المتاحة له بصرف النظر عن مصدرها لإنتاج السلع وأداء الخدمات التي تمكنه من زيادة هذه الأصول عن طريق تحقيق الأرباح. فعندما يزاول المشروع نشاطه بتأدية خدماته لعملائه أو بيع منتجاته لهم فهو يحصل منهم على أصول أخرى ينتظر أن تزيد في قيمتها عن تكلفة الخدمات المبذولة لهم أو تكلفة السلعة المباعة لهم. **ويمثل تدفق الأصول الوارد من العملاء نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع ما سبق أن أطلقنا عليه إيرادات المشروع**. فإذا كانت الايرادات تزيد عن تكلفة السلع والخدمات التي حصل عليها العملاء من المشروع فإن الزيادة تمثل أرباحاً للمشروع وتؤدي إلى زيادة أصوله بنفس المقدار. أما إذا حدث العكس وكانت الايرادات تقل عن هذه التكلفة التي أصبحت في حكم المصروفات فإن الفرق يمثل خسائراً للمشروع ويؤدي إلى نقص أصوله بنفس المقدار. وتمثل الأرباح والخسائر أحد عناصر حقوق الملكية ومن ثم تؤثر عليها بالتبعية. فتؤدي الأرباح إلى زيادة حقوق الملكية كما تؤدي الخسائر إلى انتقاصها.

وتقوم بعض المشروعات بأداء خدمات لعملائها كما يقوم البعض الآخر بشراء السلع المختلفة لأغراض إعادة بيعها ، ويقوم البعض الثالث بتصنيع السلع المختلفة وبيعها ، ويقم البعض الثالث بتصنيع السلع المختلفة وبيعها . ويطلق على النوع الأول المشروعات الخدمية أو المهنية ويطلق على النوع الثانى المشروعات التجارية ، أما النوع الثالث فيعرف بالمشروعات الصناعية ، وسنقتصر فى المعالجة المحاسبية في هذا الباب علي المشروعات الخدمية والتجارية .

ولنفرض أن منشأة التجارة الحديثة تقوم بأداء خدمات صيانة الأجهزة الكهربائية بالإضافة إلى الاتجار فيها . وإنها قامت بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ١١٥٠٠ جنيه سددها العملاء نقداً . لاشك في هذا المبلغ سوف يؤدى إلى زيادة حقوق الملكية بنفس المقدار أيضاً . ومع مراعاة أن هذا المبلغ يمثل إيرادات للمنشأة والذى لاشك سوف يقابله مصروفات لم نقم بتحديدها بعد ، فإن معادلة الميزانية يمكن أن تمتد لتغطى عمليات الايرادات والمصروفات ، ويطلق عليها فى هذه الحالة المعادلة المحاسبية أو معادلة ميزان المراجعة كما سوف يتضح قيماً بعد . وهي فى هذه الصورة تتخذ الصيغة الآتية :

الأصول + المصروفات = الخصوم + الايرادات

غير أنه لما كانت الايرادات مخصوماً منها المصروفات تمثل الأرباح أو الخسائر ، والتى تعتبر أحد بنود حقوق الملكية فإن المعادلة السابقة يمكن إعادة صياغتها لتصبح من جديد معادلة ميزانية كالآتى :

الأصول = الخصوم + الايرادات - المصروفات
= رأس المال + الالتزامات + الأرباح (المحجوزة)
= حقوق الملكية + الالتزامات

حيث تشتمل حقوق الملكية فى هذه الحالة على رأس المال والفرق بين الايرادات والمصروفات . وعلى هذا الأساس يمكن إظهار أثر العملية السابقة على معادلة الميزانية الخاصة بمنشأة التجارة الحديثة على الوجه التالى :

جنيه	الأصـــــول =	جنيه	حقـــوق الملكيـــة +	جنيه	الالـتزامـــات
٢٠٠٠٠	مبـــانى				
٥٥٠٠٠	أثاث وتركيبات	١٠٠٠٠٠	رأس المـــــال		
٢٥٥٠٠	سيارات نقل	١١٥٠٠	أرباح محجوزة	٣٥٠٠٠	قرض البنك
٧١٠٠٠	نقـديـة		(خدمات مباعة)	٢٥٠٠٠	دائنـــون
١٧١٥٠٠		١١١٥٠٠		٦٠٠٠٠	

ويلاحظ أن الزيادة فى حقوق الملكية ظهرت فى بند مستقل أطلقنا عليه **«الأرباح المحجوزة»** ، وهو الاصطلاح المحاسبى الذى سوف نستخدمه للتعبير عن الفرق بين الايرادات والمصروفات ، والتى لا يتم التصرف فيها حتى تاريخ إعداد الميزانية ، والواقع أن الأرباح المحجوزة في هذا المثال تمثل قيمة الايرادات الناتجة عن بيع الخدمات والتى لم تقابلها مصروفات بعد .

ولنفترض الآن أن المنشأة أدت خدمات أخرى لعملائها قيمتها ٩٥٠٠ جنيه لم تحصل على قيمتها منهم بعد . فما هو أثر هذه العملية على معادلة الميزانية؟ لا شك فى أن قيمة الخدمات تمثل إيراداتاً وسوف تؤثر على حقوق الملكية بالزيادة، ولكن قيمتها لم يتم تحصيلها بعد ومن ثم فهى ديناً قبل العملاء للمنشأة وتعد من الأصول . وعلى هذا الأساس يكون أثر هذه العملية على معادلة الميزانية كالآتى :

جنيه	الأصـــــول =	جنيه	حقـــوق الملكيـــة +	جنيه	الالـتزامـــات
٢٠٠٠٠	مبـــانى				
٥٥٠٠٠	أثاث وتركيبات				
٢٥٥٠٠	سيارات نقل	١٠٠٠٠٠	رأس المـــــال		
٩٥٠٠	مدينون(عملاء)	٢١٠٠٠	أرباح محجوزة	٣٥٠٠٠	قرض البنك
٧١٠٠٠	نقـديـة		(خدمات مباعة)	٢٥٠٠٠	دائنـــون
١٨١٠٠٠	=	١٢١٠٠٠	+	٦٠٠٠٠	

ومن الواضح أن الأصول قد زادت بمقدار المدينون، وهم العملاء الذين قاموا بالشراء من المنشأة دون سداد قيمة مشترياتهم نقداً، كما أن الايرادات زادت بنفس المقدار كما تنعكس في الأرباح المحجوزة.

ولنعد الآن لفحص أثر المصروفات على معادلة الميزانية. وكما سبق أن عرفنا الايرادات بأنها تدفق الأصول الوارد من العملاء للمشروع نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع، فإن المصروفات تمثل أيضاً تدفق الأصول الخارج عن المشروع واللازم للحصول على الايرادات، وبصفة مبدئية يمكن النظر لعناصر المصروفات على أنها تؤدي إلى انخفاض حقوق الملكية وانخفاض الأصول لأنها تمثل تدفق عكسي لتدفق الايرادات.

ولنفرض مثلاً أن منشأة التجارة الحديثة، وهي في سبيل تأدية الخدمات السابقة الى عملائها، قد تحملت المصروفات التالية:

٣٢٠٠ جنيه أتعاب عمال صيانة الأجهزة عن [illegible]مات المؤداة.
٤٥٠٠ جنيه قطع غيار ومهمات لزوم صيانة هذه الأجهزة.
٧٧٠٠ جنيه مجموع تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء.
وقد قامت المنشأة بسداد هذه المصروفات نقداً.

ويترتب على ذلك أن النقدية (وهي من الأصول) سوف تنقص بمقدار ٧٧٠٠ جنيه كما [illegible] حقوق الملكية، بند الأرباح المحجوزة سوف ينقص بنفس المقدار. وبمعنى آخر فإن الايرادات الاجمالية الناتجة عن تأدية الخدمات للعملاء (سواء نقداً أو بالأجل) والبالغ مقدارها ٢١٠٠٠ جنيه يجب أن يخصم منها مبلغ ٧٧٠٠ جنيه التي تمثل المصروفات اللازمة للحصول على هذه الايرادات، ليصبح الفرق ١٣٣٠٠ جنيه ممثلاً للأرباح الناتجة عن تأدية الخدمات للعملاء. وإذا كانت الايرادات تؤدي إلى زيادة الأصول (النقدية أو العملاء) وتؤدي أيضاً إلى زيادة حقوق الملكية، وكانت المصروفات اللازمة للحصول على هذه الايرادات تؤدي إلى نقص الأصول وكذلك حقوق الملكية، فان الزيادة الصافية في كل من

الأصـول وحقوق الملكيـة تتمثل في الأرباح التي تكـون الفـرق بـين الايـرا
والمصروفات في هذه الحالة.

وكما أوضحنا أثر الايرادات النقدية والآجلة على معادلة الميزانية فيما سب
فإن أثر المصروفات على هذه المعادلة يكون كما يلي:

الأصول		=	حقوق الملكية		+	الالتزامات	
جنيه			جنيه			جنيه	
٤٠٠٠٠	مباني		١٠٠٠٠٠	رأس المال			
٥٥٠٠٠	أثاث وتركيبات			٢١٠٠٠ خدمات مباعة			
٢٥٥٠٠	سيارات نقل			(٧٧٠٠) تكلفة خدمات مباعة		٣٥٠٠٠	قرض بنك
٩٥٠٠	مدينون						
٤٣٣٠٠	نقدية		١٣٣٠٠	أرباح محجوزة		٢٥٠٠٠	دائنون
١٧٣٣٠٠	مجموع الأصول=		١١٣٣٠٠	مجموع حقوق الملكية +		٦٠٠٠٠	مجموع الا

ويلاحظ أننا افترضنا أن تكلفة الخدمات المؤداة قد تم تحديدهـا وسد
نقداً وقد أدى ذلك إلى نقص النقدية بمبلغ ٧٧٠٠ جنيه ليصبح الباقي ٠٠
جنيه (٧١٠٠٠ ـ ٧٧٠٠)، كما خصمت تكلفة الخدمات المباعة كمصروفا
سبيل الحصول على الايرادات من حقوق الملكيـة فـأدت إلى نقص الأر
المحجوزة التي كانت تحتوي على الايرادات فقط حتى الآن بمقدار المصرو
المتعلقة بهذه الايرادات. وتصبح الأرباح المحجوزة بعد خصم المصرو
المتعلقة بالايرادات المحققة حقاً للملاك. وليس من الضروري أن يتم
المصروفات نقداً حتى تصبح من قبيل تكلفة الحصول على الايرادات،
افترضنا في المثال السابق أنه بالاضافة إلى الأتعاب التي تم سدادها نقداً وا
قدرها ٣٢٠٠ جنيه يوجد أتعاب لعمال الصيانة (أجور) مستحقة لهم عن
الخدمات ولكنها لم تسدد لهم بعد يبلغ مقدارها ٢٣٠٠ جنيه، فإن مجرد

هذه الحقيقة يستدعي ضرورة إثبات إلتزام المنشأة بهذه المصروفات وإعتبارها من مكونات تكلفة الحصول على الايرادات. ذلك مع ملاحظة أن الأجـور المستحقة هي الـتزام على المنشـأة للعمال، وهم خلاف الملاك، كما أن الأجور تعتبر من تكلفة الخدمات المؤداة. وبالتالي فتزداد الالـتزامات بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه كما تـزداد تكلفة الخدمات المؤداة، أو المباعة بنفس المقدار.

ويكون أثر ذلك على معادلة الميزانية كالآتي:

الأصول		=	حقوق الملكية		+	الالتزامات	
جنيه			جنيه			جنيه	
٢٠٠٠٠	مباني		١٠٠٠٠٠	رأس المال			
٥٥٠٠٠	أثاث وتركيبات			٢١٠٠٠ خدمات مباعة			
٤٥٥٠٠	سيارات نقل			(١٠٠٠٠)تكلفة خدمات مباعة		٣٥٠٠٠	قرض البنك
٩٥٠٠	مدينون					٢٥٠٠٠	دائنون
٦٣٣٠٠	نقدية		١١٠٠٠	أرباح محجوزة		٢٣٠٠	أجور مستحقة
١٧٣٣٠٠	مجموع الأصول =		١١١٠٠٠	مجموع حقوق الملكية +		٦٢٣٠٠	مجموع الالتزامات

ويـلاحظ أن بنود الأصـول لم تتغير، بينما إنخفضت حقوق الملكيـة بمقدار ٢٣٠٠ جنيه وزادت الالتزامات بنفس المقدار.

ويـلاحظ مما تقـدم أن عمليات الايـرادات والمصروفات تؤثـر في كـل من الأصـول والخصوم بمـا في ذلـك حقـوق الملكيـة. فـالايـرادات تؤدي إلى زيـادة الأصول سواء تم الحصول على قيمتها نقداً أو مـا زالت مستحقة قبـل العملاء، والمصروفات تؤدي إلى نقص الأصول إذا كـانت مسددة نقـداً أو تؤدي إلى زيادة الالتزامات إذا كانت مستحقة على الوحدة المحاسبية للغير بخلاف الملاك، وتتأثر حقـوق الملكية ـ بنـد الأرباح المحجـوزة بالفـرق بين الايـرادات والمصروفـات، فتزداد إذا كان الفـرق ربحاً وتنقص إذا كـان الفرق يمثـل خسـائـراً (أي زيـادة المصروفات عن الايرادات).

٤ ـ العمليات التي تؤثر في الأصول والخصوم دون حقوق الملكية:

قد تقوم المنشأة بإجراء عمليات تؤثر في بنود الأصول أو بنود الخصوم أو كليهما وتتأثر بها معادلة الميزانية مع ضرورة استمرار توازنها دون أن تتأثر بها حقوق الملكية. ومن أمثلة هذه العمليات سداد الالتزامات أو تحصيل المدينون، أو بيع الأصول أو شرائها نقداً أو على الحساب. وقد سبق أن أوضحنا كيف تتأثر معادلة الميزانية بالحصول على الأصول بالشراء النقدي أو الآجل (على الحساب).

ولنفرض أن منشأة التجارة الحديثة قررت في ١٩٨٥/١/٢٢ سداد ١٥٠٠٠ جنيه من المستحق عليها لبائع الأثاث (الدائنون) نقداً. ففي هذه الحالة نجد أن أثر هذه العملية على معادلة الميزانية يتمثل في نقص النقدية في الأصول بمقدار ١٥٠٠٠ جنيه ونقص الدائنون في الالتزامات بنفس المقدار. وحيث أن العملية لا يترتب عليها إيرادات أو مصروفات فإن حقوق الملكية لا تتأثر بها (تصبح النقدية في المعادلة السابقة ٤٨٣٠٠ جنيه ويصبح مجموع الأصول ١٥٨٣٠٠ جنيه، ويصبح الدائنون في الالتزامات ١٠٠٠٠ جنيه ومجموع الالتزامات ٤٧٣٠٠ جنيه، ويتساوى مجموع الخصوم مع مجموع الأصول (وعليك باعداد معادلة الميزانية التي توضح ذلك).

وإذا قامت المنشأة في ١٩٨٥/١/٢٥ بسداد الأجور المستحقة عليها عن الخدمات السابق تأديتها وإثباتها وقدرها ٢٣٠٠ جنيه، فإن أثر هذه العملية يماثل أثر سابقتها، حيث تنخفض النقدية بمقدار ٢٣٠٠ جنيه لتصبح ٤٦٠٠٠ جنيه، وتنخفض الالتزامات بمقدار الأجور المستحقة ويصبح مجموعها ٤٥٠٠٠ جنيه وينخفض مجموع الأصول ومجموع الخصوم ليصبح ١٥٦٠٠٠ جنيه لكل (عليك بإيضاح ذلك على معادلة الميزانية).

وإذا قامت المنشأة بتحصيل جزء من مستحقاتها قبل عملائها قدره ٦٠٠٠ جنيه مثلاً في ١٩٨٥/١/٢٧، فإن أثر هذه العملية على معادلة الميزانية عند إثباتها (أو قيدها) يكون كالآتي:

تزداد النقدية بمقدار ٦٠٠٠ جنيه لتصبح ٥٢٠٠٠ جنيه.

ينخفض مقدار المدينين ٦٠٠٠ جنيه ليصبح ٣٥٠٠ جنيه.

ولما كان كل من العنصرين (الحسابين) من بنود الأصول، وقد زاد إحداهما بمقدار النقص في الاخر، فإن مجموع الأصول يظل كما هو. ولا تتأثر عناصر الخصوم (حسابات الخصوم) بهذه العملية.

وتظهر معادلة الميزانية بعد هذه العمليات على الوجه التالي:

الأصول		=	حقوق الملكية		+	الالتزامات	
جنيه			جنيه			جنيه	
٢٠٠٠٠	مباني		١٠٠٠٠٠	رأي المال			
٥٥٠٠٠	أثاث وتركيبات		١١٠٠٠	أرباح محجوزة		٣٥٠٠٠	قرض البنك
٢٥٥٠٠	سيارات نقل					١٠٠٠٠	الدائنون
٣٥٠٠	مدينون						
٥٢٠٠٠	نقدية						
١٥٦٠٠٠	مجموع الأصول	=	١١١٠٠٠	مجموع حقوق الملكية	+	٤٥٠٠٠	مجموع الالتزامات

ويلاحظ أننا اكتفينا باظهار صافي الأرباح المحجوزة بدلاً من تفاصيلها الواردة في المعادلة السابقة.

ولنفرض الآن أن منشأة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية في ١٩٨٥/١/٢٨.

- شراء أجهزة وأدوات كهربائية لأغراض الأتجار فيها قيمتها ٣٤٠٠٠٠ جنيه سددت من القيمة ٢٣٠٠٠ جنيه نقداً والباقي يستحق السداد بعد شهر.

- باعت بعض الأثاث والتركيبات الذي وجد أنها ليست في حاجة إليه والذي بلغت تكلفته ٢٠٠٠٠ جنيه على الحساب بنفس القيمة (دون أرباح أو خسائر).

ـ سددت جزء من قرض البنك وقدره ١٧٠٠٠ جنيه نقداً.

فما هو أثر هذه العمليات على معادلة الميزانية؟

عندما يتم إثبات هذه العمليات (قيدها كما يطلق على هذا الاجراء محاسبياً) فإن أثرها على حسابات الأصول والخصوم يكون كالآتي: (لكل عنصر من عناصر الأصول وعناصر الخصوم حساب يظهر مقداره ويوضح التغيرات التي تطرأ عليه محاسبياً).

حيث تعد الأجهزة والأدوات الكهربائية المشتراة لأغراض الاتجار فيها من مكونات الأصول (ويطلق عليها البضاعة) وليس لها حساب بعد ضمن الأصول فيفتح لها حساب (أي تزداد عناصر الأصول عنصراً جديداً) ويثبت فيه (يقيد فيه) مبلغ ٣٤٠٠٠٠ جنيه كزيادة في الأصول. غير أن ذلك سوف يقابل بنقص في حساب النقدية قدره ٢٣٠٠٠ جنيه، وبزيادة في حساب الدائنون في الالتزامات بمبلغ ٣١٧٠٠٠ جنيه. وتؤثر هذه العملية في الأصول والخصوم.

ويؤدي بيع الأثاث والتركيبات الى نقص في حسابه بمقدار تكلفة الأثاث المباع، وحيث تم البيع على الحساب دون أرباح أو خسائر فإن حساب المدينين سوف يزداد بمقدار ٢٠٠٠٠ جنيه.

ولما كان كل من الحسابين من حسابات الأصول فإن مجموع الأصول لا يتأثر بهذه العملية.

ويؤدي سداد قرض البنك الى نقص حساب النقدية ونقص حساب قرض البنك بمبلغ ١٧٠٠٠ جنيه لكل.

وتظهر معادلة الميزانية بعد إثبات أثر هذه العمليات كالآتي:

الأصول		=	حقوق الملكية		+	الالتزامات	
جنيه			جنيه			جنيه	
٢٠٠٠٠	مباني						
٣٥٠٠٠	أثاث وتركيبات						
٢٥٥٠٠	سيارات نقل						
٣٤٠٠٠٠	بضاعة						
٢٣٥٠٠	مدينون		١٠٠٠٠٠	رأس المال		١٨٠٠٠	قرض البنك
١٢٠٠٠	نقدية		١١٠٠٠	أرباح محجوزة		٣٢٧٠٠٠	دائنون
٤٥٦٠٠٠	مجموع الأصول	=	١١١٠٠٠	مجموع حقوق الملكية	+	٣٤٥٠٠٠	مجموع الالتزامات

وقد نقص رصيد حساب النقدية في هذه المعادلة بمقدار ٤٠٠٠٠ جنيه عن المعادلة السابقة وهي تمثل ما سدد من ثمن البضاعة والبالغ قدره ٢٣٠٠٠ جنيه وما سدد من قرض البنك وقدره ١٧٠٠٠ جنيه. وزادت الأصول بأصل جديد هو البضاعة، وزاد حساب الدائنون في الخصوم بمقدار ٣١٧٠٠٠ جنيه والتي تمثل ذلك الجزء من ثمن شراء البضاعة الذي لم يسدد بعد.

٥ ـ حسابات الأصول والخصوم وأقسامها:

يمكن تقسيم حسابات الأصول لأغراض الميزانية العمومية (أو قائمة المركز المالي) الى الأقسام الآتية:

أ ـ الأصول الثابتة (طويلة الأجل) — Fixed Assets
ب ـ الاستثمارات طويلة الأجل — Long Term Investment
جـ ـ الأصول المتداولة — Current Assets
د ـ الأصول غير الملموسة — Intangible Assets

كما تنقسم الالتزامات لنفس الأغراض الى قسمين هما:

أ - الالتزامات طويلة الأجل Long Term Liabilities
ب - الالتزامات قصيرة الأجل Short Term Liabilities

وسوف نتناول كل من هذه الأقسام بقليل من التفصيل.

٥ - ١ - حسابات الأصول:

أ - **الأصول الثابتة**: تتكون الأصول الثابتة من الأصول التي تحصل عليها المنشأة أو الوحدة المحاسبية لأغراض استخدامها في مزاولة نشاطها وليس لأغراض إعادة بيعها بحالتها. وتستخدم هذه الأصول في العادة لعدد من الفترات المحاسبية على المدى الطويل نسبياً. وتشتمل الأصول الثابتة على الأراضي المملوكة للمشروع سواء كانت لأغراض إقامة المباني أو المخازن أو لمجرد الحيازة الزمنية، كما تشتمل أيضاً على المباني المخصصة لأغراض الاستخدام في عمليات المشروع الأساسية كما في الادارة ومباني المعارض ومباني المخازن (والمباني الخاصة بالمصانع في المشروعات الصناعية)، ولا تعتبر المباني المملوكة لأغراض الاستثمار من مكونات الأصول الثابتة بل تعد من الاستثمارات طويلة الأجل.

وتشتمل الأصول الثابتة على الآلات والمعدات التي تستخدم في تصنيع المنتجات (في المنشآت الصناعية)، وآلات النف والحزم والتجهيز ومعدات الصيانة والتشغيل. كما يعد الأثاث بأنواعه المختلفة والتركيبات من مكونات الأصول الثابتة. وتعد وسائل النقل والانتقال من سيارات مختلفة من مكونات الأصول الثابتة أيضاً. وتتلخص خصائص الأصول الثابتة في الآتي:

- إنها عادة تستخدم لمدة طويلة في عمليات المشروع.
- لا يحصل عليها المشروع لأغراض الاتجار فيها أو استثمارها في غير أغراضه الأساسية وإنما لأغراض استخدامها في عملياته المؤدية إلى تحقيق ايراداته الرئيسية.
- تظهر الأصول الثابتة على قمة قائمة الأصول في الميزانية العمومية الخاصة

بالمشروعات التجارية والصناعية، طبقاً لما جرت عليه العادة في العرف المحاسبي الأكثر شيوعاً في الدول العربية.

ب ـ الاستثمارات طويلة الأجل: الاستثمارات طويلة الأجل هي عبارة عن مستندات ملكية في مشروعات أخرى تقوم الوحدة المحاسبية بالاستثمار فيها عن طريق شرائها وحيازتها لأحد أغراض ثلاثة هي: التحكم في نشاط مشروع آخر كالاستثمار في شراء عدد كبير من أسهم رأس مال إحدى الشركات الهامة التي قد يتصل نشاطها بنشاط المشروع، أو لضمان الحصول على مورد ثابت للايرادات كالاستثمار في المباني السكنية مثلاً، أو لتكوين علاقات ودية مع المشروعات الأخرى كأقراض هذه المشروعات قروضاً طويلة الأجل لمساعدتها مالياً في مزاولة نشاطها. وتلي الاستثمارات طويلة الأجل الأصول الثابتة في ترتيب قائمة الأصول في الميزانية العمومية.

جـ ـ الأصول المتداولة: سبق تعريف الأصول المتداولة بأنها تلك الأصول التي تكون في صورة نقدية أو يمكن تحويلها إلى نقدية بسهولة. ويعتبر الأصل من الأصول المتداولة في العادة إذا كان في صورة نقدية أو يمكن تحويله الى نقدية في خلال دورة عمليات المشروع أو سنة مالية أيهما أطول. وتعرف دورة عمليات المشروع بأنها تلك الفترة الزمنية التي تبدأ بشراء العناصر والمستلزمات اللازمة لمزاولة عمليات المشروع وتنتهي ببيع البضاعة أو المنتجات للعملاء وتحصيل القيمة نقداً. وتتكون الأصول المتداولة للمشروع التجاري في العادة من العناصر التالية.

النقدية: وتشمل النقدية السائلة في خزائن المشروع وحسابات الإيداع والحسابات الجارية في البنوك التي تكون مخصصة لعمليات المشروع، كما تشتمل على الشيكات لأمر المشروع التي لم تحصل بعد والحوالات والأذون البريدية.

العملاء: (يطلق عليها أحياناً الذمم) وتوضح مديونية عملاء المشروع له في تاريخ اعداد الميزانية العمومية. وتنشأ حسابات العملاء عن عمليات البيع بالأجل والتي لا يتم تحصيل قيمتها عند تمام عملية البيع. وتتحول حسابات العملاء الى نقدية عندما يقوم هؤلاء بسداد مديونياتهم للمشروع. ولا يحصل المشروع في

العادة من عملائه في هذه الحالة على مستند كتابي لإثبات مديونيتهم قبله ويكتفي بضمان السمعة التجارية لهؤلاء العملاء.

أوراق القبض: ورقة القبض هي ورقة تجارية تثبت مديونية العميل للمشروع بمبلغ معين يستحق السداد في تاريخ معين بصورة كتابية. ويحصل المشروع على أوراق القبض من عملائه سداداً لمشترياتهم منه من بضائع أو خدمات أو منتجات، أو سداداً لحساباتهم الناتجة عن مبيعات المشروع الآجلة لهم في تواريخ سابقة، وفي بعض الأحيان عندما يقوم المشروع بأقراض الغير نقداً مقابل الحصول على ورقة قبض. وتتحول أوراق القبض إلى نقدية عندما يتم تحصيل قيمتها في تاريخ الاستحقاق.

الايرادات المستحقة: وهي تتمثل في عناصر الايرادات التي يتم اكتسابها خلال الفترة المحاسبية والتي لم يتم تحصيلها بعد حتى نهايتها. وتشمل الايرادات المستحقة الفوائد المستحقة للمشروع قبل الغير، والايجارات المستحقة له قبل الغير، وما إلى ذلك. وتتحول هذه إلى نقدية بمجرد الحصول على قيمتها.

مخزون البضاعة: ويتمثل في الكمية الموجودة في مخازن المشروع من البضائع أو ما يمتلكه المشروع في مخازن الغير من هذه البضائع أو ما يكون بالطريق منها والتي عادة ما تكون مخصصة لأغراض الاتجار فيها في تاريخ أعداد الميزانية العمومية. ويتم قياس قيمتها في العادة بتكلفتها التاريخية. وتختلف نوعية العناصر التي تعد من مكونات المخزون طبقاً لنشاط المشروع. فالمشروع الذي يتجر في الملابس الجاهزة يتكون مخزونه من هذه العناصر ولا يدخل فيه ما لدى المشروع من سيارات باختلاف أنواعها، بينما يحتوي المخزون في مشروع لتجارة السيارات على الأنواع المختلفة من السيارات المخصصة لأغراض الاتجار فيها، وتعد من أصوله المتداولة. كما أن المخزون، في مشروع صناعي يتضمن المواد الأولية والخامات التي يحصل عليها المشروع لأغراض استخدامها في إنتاج السلع المختلفة. ويتحول المخزون الى نقدية عندما يتم بيع مكوناته الى العملاء وتحصل قيمة المبيعات نقداً.

الاستثمارات قصيرة الأجل: تتمثل في العادة في استثمارات المشروع في

أوراق مالية مختلفة بصفة مؤقتة لامتصاص النقدية الزائدة عن حاجة العمليات لفترة عدم الحاجة إليها. والهدف من ذلك هو حصول المشروع على عائد هذه الاستثمارات عن فترة الاستثمار فيها بدلاً من تعطل موارده النقدية. ويتم بيع هذه الاستثمارات عند الحاجة الى نقدية.

المصروفات المقدمة: ومن أمثلتها الايجارات التي يقوم المشروع بدفعها مقدماً عن حق استعماله ممتلكات الغير، وأقساط التأمين التي تغطي فترة لاحقة لنهاية الفترة المحاسبية الجارية، وما إلى ذلك، وهي تعتبر من الأصول المتداولة لأنها تمثل حقاً للمنشأة لدى الغير لأنه ما لم يقم المشروع بدفعها مقدماً خلال الفترة المحاسبية المنقضية لاستحقت الدفع نقداً خلال الفترة المحاسبية التالية. ومن ثم فدفعها مقدماً يعني عدم الحاجة إلى دفعها نقداً في فترات تالية. وهي تتحول إلى نقدية بطريق غير مباشر، عندما تشارك في نشاط المشروع ويتم بيع المنتجات للعملاء وتتحصل قيمة بيع المنتجات التي شاركت فيها نقداً.

د ـ **الأصول غير الملموسة**: وهي في العادة أصول تزيد من قدرة المشروع على مزاولة نشاطه بنجاح وليس لها كيان مادي ملموس، كما أنها ليست متداولة، وتشتمل على ما يسمى بشهرة المحل التي تنعكس على قدرة المشروع في الحصول على معدلات أعلى من الأرباح بالمقارنة بالمشروعات الأخرى في نفس النشاط، وحقوق الاختراع التي تكفل للمشروع احتكار استخدام اختراع معين لفترة زمنية، وحقوق التأليف، وحقوق الاستغلال وما إلى ذلك. ولن نتعرض لهذه الأصول بصورة تفصيلية على هذا المستوى المبدئي من الدراسة.

٥ ـ ٢ ـ حسابات حقوق الملكية:

تتكون حسابات حقوق الملكية من حسابين رئيسين هما حساب رأس المال ويمثل مساهمة ملاك المشروع في المشروع من أموالهم الخاصة وحساب الأرباح المحجوزة، ويمثل ذلك الجزء من الأرباح التي يحققها المشروع ولا توزع على الملاك ويُحتفظ بها في المشروع لتقوية مركزه المالي والتوسع في مجالات نشاطه.

٥ ـ ٣ ـ حسابات الالتزامات:

أ ـ الالتزامات طويلة الأجل: يعتبر الالتزام طويل الأجل إذا لم يكن مستحقاً السداد لفترة زمنية طويلة نسبياً، تزيد في العادة عن سنة ميلادية. وتتطلب الممارسة السليمة اظهار تواريخ استحقاق الالتزامات طويلة الأجل مقابل كل منها في الميزانية العمومية. وتتكون الالتزامات طويلة الأجل من أوراق الدفع المستحقة السداد في تاريخ لاحق لتاريخ الميزانية بما يزيد عن سنة، والقروض طويلة الأجل التي يحصل عليها المشروع من البنوك بضمان أو بدون ضمان، وسندات الاقتراض التي يصدرها المشروع لأغراض الاقتراض من المشروعات الأخرى والجمهور العام. ومثلها مثل الالتزامات عموماً فهي تمثل مستحقات للغير قبل المشروع يلزم سدادها نقداً أو عيناً في تاريخ لاحق.

ب ـ الالتزامات قصيرة الأجل أو الالتزامات الجارية: الالتزام قصير الأجل هو دين على المشروع يستحق السداد في العادة خلال فترة سنة، ويتطلب سداده انتقاص الأصول المتداولة بعد تحويلها إلى نقدية. ومن أمثلة الالتزامات قصيرة الأجل ما يلي:

حسابات الموردون: ويطلق عليها أحياناً حسابات الدائنون، وهي تمثل المبالغ المستحقة السداد لدائني المشروع مقابل مشتريات المشروع الآجلة من بضائع ومستلزمات منهم.

أوراق الدفع: ورقة الدفع هي ورقة تجارية تثبت مديونية المشروع للغير بمبلغ محدد يستحق السداد في تاريخ محدد في صورة كتابية. وتنشأ أوراق الدفع في العادة نتيجة قيام المشروع بالشراء الآجل من مورديه.

المصروفات المستحقة: وتتمثل في المبالغ المستحقة على المشروع للغير في تاريخ اعداد الميزانية مقابل خدمات تم اداؤها للمشروع وساهمت في تحقيق ايراداته عن الفترة المحاسبية المنتهية في تاريخ الميزانية. ومن أمثلتها الأجور المستحقة السداد للعاملين عن خدمات مؤداة ولم تسدد بعد، والايجار المستحق السداد للغير عن استخدام ممتلكاتهم في نشاط المشروع، والفوائد المستحقة على

المشروع للغير نتيجة الاستعانة بأموالهم في العمليات خلال الفترة المحاسبية.

التوزيعات المستحقة: عندما يحقق المشروع أرباحاً نتيجة مزاولة عملياته خلال الفترة المحاسبية فإن جزءاً من هذه الأرباح يتم توزيعه في العادة على الملاك (وعلى العاملين أيضاً في كثير من الأحيان). وعندما يتقرر توزيع الربح يصبح هذا التوزيع المقرر بمثابة دين على المشروع للمستحقين في التوزيعات يستحق السداد نقداً في غالبية الأحوال. فإذا لم يقم المشروع بصرف التوزيعات المقررة حتى نهاية الفترة المحاسبية، أو تبقى جزء منها لسبب أو لآخر، فإنه يظهر ضمن مكونات الالتزامات قصيرة الأجل.

الايرادات المقدمة: قد يحصل المشروع على بعض عناصر الايرادات مقدماً قبل قيامه بأداء الخدمات المرتبطة بهذه الايرادات خلال الفترة المحاسبية المنتضية. وبالتالي يصبح المشروع ملتزماً بأداء أو توفير تلك الخدمات في العادة في الفترة المحاسبية التالية، ومن ثم تظهر هذه الايرادات التي يحصل عليها المشروع مقدماً ولم يقم بأداء الخدمات المقابلة لها ضمن الالتزامات قصيرة الأجل. ويطلق عليها أحياناً الايرادات غير المكتسبة، ومن أمثلتها الايجارات الدائنة المقدمة والفوائد المقدمة التي يحصل عليها المشروع. وهذه عادة ما يتم الوفاء بقيمتها للغير عيناً في صورة سلع أو خدمات.

٦ ـ نماذج الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي واستخداماتها:

يمكن أن تأخذ الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي أحد شكلين، يتمشى الشكل الأول مع معادلة الميزانية (الأصول = الخصوم)، ويطلق عليه الشكل الحسابي، ويعتبر الشكل الثاني بمثابة تقرير. ومهما اختلف شكل الميزانية فإن هناك قواعد معينة لترتيب الأصول والخصوم في كل من الشكلين. وسوف نعرض في هذا البند نموذجاً للميزانية العمومية في شكل حسابي لنتعرف على بعض الاستخدامات المبدئية للمعلومات الواردة في الميزانية العمومية. على أن نتعرض لشكل التقرير المالي فيما يلي من دراسة.

ويكون للميزانية العمومية في هذا الشكل جانبان كما سبق ورأينا في البنود

السابقة. يخصص الجانب الأيمن للأصول والجانب الأيسر للخصوم. ويختلف ترتيب الأصول والخصوم من دولة إلى أخرى. ففي بعض الدول (أمريكا مثلاً) يبدأ ترتيب الأصول بالأصول المتداولة الأكثر سيولة ثم ينتهي بالأصول الثابتة الأقل سيولة ويلي ذلك الأصول غير الملموسة، ويبدأ ترتيب الخصوم بالالتزامات قصيرة الأجل وينتهي بحقوق الملكية. وفي بعض الدول الأخرى (جمهورية مصر العربية مثلاً) يكون ترتيب الأصول والخصوم عكس الترتيب السابق في المنشآت التجارية والصناعية، ويقتصر استخدام الترتيب السابق على المنشآت المالية (البنوك وشركات التأمين). وسوف نتبع هنا الترتيب الذي جرى العرف على استخدامه في جمهورية مصر العربية. وتأسيساً على ما تقدم نعرض فيما يلي نموذجاً للميزانية العمومية بأرقام افتراضية. هذا وقد أظهرنا الأصول الثابتة في هذا النموذج بصافي قيمتها بعد خصم الأهلاك، الذي يمثل قيمة ما يستنفد من خدمات هذه الأصول في أنشطة المشروع. وسوف نتناول هذا الموضوع تفصيلاً فيما بعد.

شركة التجارة العالمية ـ الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١٢/٣١

الأصول			(الأرقام افتراضية والأصول بالصافي)		الخصوم
جنيه	جنيه	الأصول الثابتة	جنيه	جنيه	حقوق الملكية
	٢٠٠٠٠	أراضي		٢٤٠٠٠٠	رأس المال
	٦٠٠٠٠	مباني		٦٥٠٠٠	الأرباح المحجوزة
			٣٠٥٠٠٠		
	٣٥٠٠٠	آلات ومعدات			
	١٧٥٠٠	أثاث وتركيبات			الالتزامات طويلة الأجل
	١٩٥٠٠	وسائل نقل وانتقال			قرض طويل الأجل
١٥٢٠٠٠					
			٢٨٠٠٠		يستحق السداد في ١٩٩٥/١٢/١

		الاستثمارات طويلة الأجل				
	٢٦٥٠٠	مباني سكنية				
	١٣٥٠٠	أوراق مالية				
٤٠٠٠٠						
		الأصول المتداولة				**الالتزامات قصيرة الأجل**
	٤٧٥٠٠	مخزون			٣٣٦٠٠	موردون
	١٣٢٠٠	استثمارات قصيرة الأجل			٢٢٦٠٠	أوراق دفع
	١٣٠٠	مصروفات مقدمة			٩٨٠٠	مصروفات مستحقة
	٦٤٠٠	ايرادات مستحقة			١٦٧٠٠	توزيعات مستحقة
	٣٢٦٠٠	أوراق قبض			١٣٠٠	ايرادات مقدمة
	٣٧٣٠٠	عملاء		٨٤٠٠٠		
	٥٦٧٠٠	نقدية				
١٩٥٠٠٠						
		الأصول غير الملموسة				
	٢٠٠٠٠	شهرة المحل				
	١٠٠٠٠	حق اختراع				
٣٠٠٠٠						
٤١٧٠٠٠		مجموع الأصول	=	٤١٧٠٠٠		مجموع الخصوم

ويلاحظ من هذا الشكل أن معادلة الميزانية العمومية (الأصول = الخصوم) ما زالت قائمة وإن كانت أكثر تفصيلاً. فبدلاً من وضع الأصول كلها في مجموعة واحدة أصبحت مقسمة إلى مجموعات على حسب طبيعة كل مجموعة والغرض منها ومدى إمكانية تحويلها إلى نقدية سائلة. كما أن تقسيم الالتزامات الى التزامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل يساعد في تحديد مدى قدرة المشروع على القيام بسداد التزاماته العاجلة. ولا شك في أن هذا التفصيل والتنظيم يفيد من يهمه أمر المشروع في إجراء الدراسات والتحاليل اللازمة للتوقف على مدى قوة مركزه المالي. فمقارنة الأصول المتداولة بالالتزامات قصيرة الأجل يساعد في تحديد قدرة المشروع

على الوفاء بالتزاماته العاجلة، وغالباً ما تكون هذه المقارنة في صورة نسبة الأصول المتداولة الى الخصوم قصيرة الأجل، ويطلق عليها نسبة التداول. ورغم أن هذه النسبة تختلف من مشروع إلى آخر وليس لها معيار محدد يوضح النسبة المثالية في كل الأحوال، إلا أنها لا شك تفيد الغير بصدد اتخاذ قرارات منح الائتمان للمشروع. كما أنه بمقارنة حقوق الملكية بالالتزامات والتي يطلق عليها نسبة الخصوم يمكن التعرف على الهيكل التمويلي لأصول المشروع بصورة تقريبية. وتساعد هذه النسبة في اتخاذ قرارات توزيع الأرباح أو إحتجازها لتدعيم المركز المالي للمشروع وفي إتخاذ القرارات المؤدية إلى الحفاظ على العلاقة المناسبة بين حقوق الملكية والالتزامات. وبصفة عامة كلما زادت نسبة حقوق الملكية إلى الالتزامات كلما كان ذلك مؤشراً إلى إمكانية التوسع في المستقبل عن طريق الاقتراض.

وبالاضافة الى هذه الاستخدامات يوجد العديد من الاستخدامات الأخرى للمعلومات الواردة في قائمة المركز المالي بالاضافة إلى البيانات التي تظهر في حسابات نتائج العمليات كما سوف يتضح فيما بعد.

٧ ـ تفاصيل حسابات الايرادات والمصروفات:

سبق أن أوضحنا أن عمليات الايرادات والمصروفات تؤثر في حسابات الميزانية من أصول وخصوم ومن ثم في معادلة الميزانية. غير أن تفاصيل هذه العمليات، ولتعددها وكثرتها لا يمكن أن تظهر في معادلة الميزانية وإلا أصبحت طويلة ومعقدة وأصبح من الصعب استيعاب معلومات الميزانية العمومية. والواقع أن آثار عمليات الايرادات والمصروفات على حسابات الميزانية تظهر في صورة نتائج نهائية دون تفاصيل لما أدى إلى هذه النتائج من تغيرات. كما تقتصر هذه النتائج النهائية في العادة على نتيجة مقابلة الايرادات والمصروفات من أرباح تتحقق نتيجة زيادة الايرادات على المصروفات او خسائر محققة نتيجة مزاولة العمليات. أما تفاصيل بنود حسابات الايرادات فتظهر فيما يمكن أن نطلق عليه في هذه المرحلة الحساب الختامي، والذي يظهر أيضاً نتيجة مقابلة بنود الايرادات في مجموعها مع بنود المصروفات في مجموعها من أرباح أو خسائر.

ولتوضيح ذلك دعنا نعود إلى منشأة التجارة الحديثة التي تركنا آخر معادلة ميزانية لها في نهاية البند الرابع من هذا الفصل. ونذكر مثلاً أن المنشأة باعت خدمات إصلاح أجهزة كهربائية لعملائها بمبلغ ٢١٠٠٠ جنيه حيث أدى ذلك إلى زيادة الأصول (النقدية والمدينون) وزيادة حقوق الملكية (خدمات مباعة) بنفس القيمة. ونذكر أيضاً أن المنشأة تحملت في سبيل أداء هذه الخدمات مصروفات قدرها ١٠٠٠٠ جنيه أدت إلى نقص الأصول (النقدية) بما تم سداده نقداً من هذه المصروفات وزيادة الالتزامات بالأجور التي كانت مستحقة. ونذكر أننا أجرينا مقاصة في خانة حقوق الملكية بين الخدمات المباعة وتكلفة الخدمات المباعة لنحصل على صافي الإضافة لحقوق الملكية من أرباح (محجوزة) في هذه الحالة. ورغم أن هذا الاجراء جائز في معادلة الميزانية، إلا أنه غير متعارف عليه لأغراض الميزانية العمومية. أضف إلى ذلك، أن تعدد بنود الايرادات وبنود المصروفات يجعل عملية المقاصة في معادلة الميزانية عملية صعبة. ولذلك فإنه يصبح من المستحب أن يتم إجراء المقاصة بين بنود الايرادات والمصروفات خارج معادلة الميزانية وإظهار أثرها النهائي فقط على هذه المعادلة. وعلى هذا الأساس تقتصر تفاصيل حقوق الملكية على رأس المال والأرباح المحجوزة التي تظهر نتائج هذه المقاصة. وهذا في حقيقة الأمر ما أتبعناه في معادلتي الميزانية الأخيرتين في البند الرابع.

ولنفرض مثلاً أن منشأة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية خلال شهر فبراير.

١ ـ باعت جزءا من الأجهزة والأدوات الكهربائية التي قامت بشرائها في ٨٥/١/٢٨ والبالغ تكلفته ٢٠٦٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٠٤٠٠٠ جنيه حيث حصلت نقداً على ٢٨٠٠٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقاً لها قبل عملائها.

٢ ـ دفعت مصاريف لسيارات نقل البضائع الى العملاء من وقود وزيوت وسائقين وخلافه مبلغ ٨٦٠٠ جنيه نقداً وما زال مستحقاً عليها ١٤٠٠ جنيه أجور سائقين.

٣ ـ أدت خدمات صيانة لعملائها خلال الشهر بلغت قيمتها ٣٧٥٠٠ جنيه

حصلت منها ٢٦٣٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقاً قبل العملاء. وقد بلغت تكاليف ومصروفات المنشأة بصدد أداء تلك الخدمات ما يلي: أدوات ومهمات صيانة ٧٩٠٠ جنيه، أجور عمال الصيانة ١٣٢٠٠ جنيه سددت كلها نقداً.

٤ ـ دفعت أجور عمالها وموظفيها عن الشهر، بخلاف أجور عمال الصيانة وبلغت هذه الأجور ٢٧٦٠٠ جنيه.

٥ ـ قامت بالاعلان عن نشاطها في محطات الإذاعة والتلفزيون عن الشهر بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه. سددت منها ٥٠٠٠ جنيه، والباقي ما زال مستحقاً عليها.

٦ ـ قامت بوضع سياراتها عن شهر فبراير في جراج عمومي مقابل ايجار شهري قدره ٣٥٠ جنيه تسدد في نهاية كل شهر، ولم يسدد الايجار بعد.

والمطلوب: هو تحديد أثر كل من هذه العمليات على حسابات الأصول والالتزامات وتحديد الأثر الصافي على حقوق الملكية.

١ ـ ولنبدأ بالعملية الأولى. ولعله أصبح من الواضح في هذه المرحلة أن أي عملية من العمليات التي تقوم بها الوحدة المحاسبية تؤثر في حسابين على الأقل فعند قيام المنشأة ببيع أجهزة وأدوات كهربائية سبق شراؤها فإن هذه الأجهزة والمعدات التي تعد من أصول الشركة (المتداولة) تنقص بمقدار تكلفة المباع منها، أي أن:

ـ الأجهزة والمعدات (البضاعة) في الأصول تنقص بمقدار ٢٠٦٠٠٠ جنيه.

ـ وفي مقابل ذلك حصلت المنشأة على أصول قدرها ٣٠٤٠٠٠ جنيه تمثل ايراداتها من بيع الأجهزة والمعدات. فتزداد النقدية بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه ويزداد المدينون (العملاء) بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه.

ـ ويترتب على ما تقدم زيادة صافية في الأصول قدرها ٩٨٠٠٠ جنيه (٣٠٤٠٠٠ ـ ٢٠٦٠٠٠) تمثل أرباح المنشأة من عملية بيع الأدوات الكهربائية والتي تمثل اضافة لحقوق الملكية فيتوازن جانبي معادلة الميزانية.

ـ يلاحظ أن هذه العملية تؤثر على أربعة حسابات في معادلة الميزانية: البضاعة تنقص بمقدار ٢٠٦٠٠٠ جنيه، النقدية تزداد بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه

المدينون (العمـلاء) تزداد بمقـدار ٢٤٠٠٠ جنيه وحقـوق الملكيـة تـزداد بمقـدار ٩٨٠٠٠ جنيه.

يمكن إظهار أثر هذه العملية كالآتي: (أ) انقاص البضاعة بمبلغ ٢٠٦٠٠٠ جنيه، وعمل حساب المصروفات وزيادته بنفس المبلغ باعتبـاره تكلفة البضـاعة المباعة (تذكر أن المصروفات يمكن أن تظهر في معادلة الميزانية باشارة سالبة في بنود حقوق الملكية) (ب) ـ زيادة النقدية بمبلغ ٢٨٠٠٠٠ جنيه، وزيادة المدينون بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه مقابل عمل حساب للايرادات وزيادته بمبلغ ٣٠٤٠٠٠ جنيه (تذكر أن الايرادات يمكن أن تظهر باشارة موجبة في بنود حقوق الملكية) وسوف نتبع هذه الطريقة الأخيرة في معالجة باقي العمليات.

٢ ـ تؤدي هذه العملية الى زيـادة حساب المصـروفات: مصـروفات نقـل البضائع بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيـه (٨٦٠٠ جنيه نقـداً + ١٤٠٠ جنيه أجـور سائقـين مستحقة) مقابـل نقص النقديـة بمبلغ ٨٦٠٠ جنيه وزيـادة الالتزامـات ـ الأجور المستحقة بمبلغ ١٤٠٠ جنيه.

٣ ـ تتكون هذه العملية، في الواقع من عمليتين: عمليـة تحقق ايرادات، وعملية تحديد المصروفات المتعلقة بهـذه الايرادات. ويتـرتب على العمليـة الأولى زيادة الايرادات ـ خدمات مباعة بمبلغ ٣٧٥٠٠ جنيه مقابـل زيادة النقـدية بمبلغ ٢٦٣٠٠ جنيـه وزيادة المـدينون (العمـلاء) بمبلغ ١١٢٠٠ جنيـه. ويتـرتب عـلى العملية الثانية زيادة المصروفات؛ مواد ومهمات الصيانة بمبلغ ٧٩٠٠ جنيه وزيادة الأجور بمبلغ ١٣٢٠٠ جنيه. مقابل انخفاض النقدية بمبلغ ٢١١٠٠ جنيه باعتبار أنها سددت كلها نقداً.

٤ ـ يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات: أجور بمبلغ ٢٧٦٠٠ جنيه مقابل نقص النقدية بنفس المبلغ.

٥ ـ يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات: إعلان بمبلغ ٧٥٠٠ جنيـه مقابل نقص النقدية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه. وزيادة الالتـزامات: الاعـلان المستحق بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه.

٦ ـ يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات: ايجار بمبلغ ٣٥٠ جنيه، مقابل زيادة الالتزامات: ايجار مستحق بنفس المقدار.

ومما تقدم يمكن تلخيص عمليات الايرادات والمصروفات كالآتي:

عمليات الايرادات:

جنيه	
٣٠٤٠٠٠	مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية
٣٧٥٠٠	خدمات مباعة
٣٤١٥٠٠	جملة الايرادات

عمليات المصروفات:

٢٠٦٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
١٠٠٠٠	مصروفات نقل البضائع المباعة
٧٩٠٠	مواد ومهمات صيانة
٤٠٨٠٠	أجور (١٣٢٠٠ + ٢٧٦٠٠)
٧٥٠٠	إعلان
٣٥٠	ايجار
٢٧٢٥٥٠	جملة المصروفات

وباجراء المقاصة بين الايرادات والمصروفات نجد أن الشركة قد حققت أرباحاً قدرها: ٣٤١٥٠٠ - ٢٧٢٥٥٠ = ٦٨٩٥٠ جنيه.

وتمثل هذه الأرباح الزيادة الصافية في حقوق الملكية (الأرباح المحجوزة) نتيجة كل العمليات السابقة. وبدلاً من أن تتم عملية حصر الايرادات والمصروفات على هذه الصورة الحسابية وإجراء المقاصة بينها فإنها تتم محاسبياً في صورة أكثر تنظيماً فيما يمكن أن نطلق عليه في هذه المرحلة الحساب الختامي. ويتخذ الحساب الختامي لمنشأة التجاره الحديثة عن شهر فبراير الشكل الموضح في الصفحة التالية:

ويلاحظ أن الحساب الختامي يتم اعداده عن فترة زمنية معينة ليقيس نتيجة نشاط المشروع على مدار تلك الفترة، بينما الميزانية العمومية تكون في تاريخ معين

حيث تظهر ما لدى الوحدة المحاسبية من أصول في ذلك التاريخ وما عليها من التزامات وحقوق ملكية في نفس التاريخ. ويلاحظ أيضاً أن للحساب جانبين - رغم أن هذا ليس النموذج الوحيد للحساب - يوضح الجانب الأيمن بنود المصروفات ومجموعها ويوضح الجانب الأيسر بنود الايرادات ومجموعها، وإذا زاد جانب الايرادات عن جانب المصروفات كان معنى ذلك تحقق أرباح، وتظهر كمتمم حسابي لجانب المصروفات ليصل مجموعه لمجموع جانب الايرادات، والعكس يكون صحيحاً في حالة زيادة المصروفات عن الايرادات.

منشأة التجارة الحديثة

الحساب الختامي عن شهر فبراير ١٩٨٥

المصروفات		الايرادات	
٢٠٦٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة	٣٠٤٠٠٠	مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية
١٠٠٠٠	مصروفات نقل البضاعة المباعة	٣٧٥٠٠	خدمات مباعة
٧٩٠٠	مواد ومهمات صيانة		
٤٠٨٠٠	أجور		
٧٥٠٠	إعلان		
٣٥٠	إيجار		
٢٧٢٥٥٠	مجموع المصروفات		
٦٨٩٥٠	الأرباح		
٣٤١٥٠٠	المجموع	٣٤١٥٠٠	مجموع الايرادات

ويلاحظ ما يلي على جدول معادلة الميزانية الواردة في الصفحة بعد التالية

البنود (١)، (٢)، (٣)، (٧)، (٩)، (١٠) لم تتغير عما كانت عليه في المعادلة السابقة حيث لم تتأثر بأي من هذه العمليات.

البند (٤) الخاص بالبضاعة يظهر نقص البضاعة بمقدار تكلفة البضاعة المباعة (٣٤٠٠٠٠ ـ ٢٠٦٠٠٠).

البند (٥) المدينون ـ زاد حساب المدينون حيث كان ٢٣٥٠٠ جنيه بمقدار ٢٤٠٠٠ جنيه قيمة مبيعات الأجهزة والأدات الكهربائية الآجلة، وبمبلغ ١١٢٠٠ جنيه قيمة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء والتي لم تتحصل بعد وبذلك يصبح المجموع ٥٨٧٠٠ جنيه.

البند (٦) زادت النقدية بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه تمثل مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية نقدية، وبمقدار ٢٦٣٠٠ جنيه قيمة الخدمات التي تحصلت نقداً، ثم نقصت النقدية بالآتي: ٨٦٠٠ جنيه مصاريف نقل، ٢١١٠٠ جنيه مصروفات صيانة من مواد ومهمات وأجور صيانة، ٢٧٦٠٠ جنيه أجور عمال وموظفين، ٥٠٠٠ جنيه مصاريف إعلان، وهي كلها مبالغ تم دفعها نقداً.

البند (٨) الأرباح المحجوزة وكانت في المعادلة السابقة ١١٠٠٠ جنيه أضيف إليها أرباح شهر فبراير كما تظهر في الحساب الختامي والبالغ قدرها ٦٨٩٥٠ جنيه.

البند (١١) يمثل التزامات المنشأة التي نتجت عن العمليات السابقة وهي: ١٤٠٠ جنيه أجور مستحقة، ٢٥٠٠ جنيه إعلان مستحق، ٣٥٠ جنيه إيجار مستحق.

المطلوب منك: أن تقوم بتصوير الميزانية العمومية لمنشأة التجارة الحديثة كما تظهر في آخر فبراير ١٩٨٥ من واقع البيانات التي تظهر في معادلة الميزانية طبقاً للنموذج السابق عرضه لشركة التجارة العالمية.

وبعد التعرف على نتيجة عمليات الايرادات والمصروفات من واقع الحساب الختامي يمكن إظهار الأثر النهائي لهذه العمليات على معادلة الميزانية الواردة في نهاية البند الرابع من هذا الفصل تنفيذاً للملاحظات السابقة كالآتي:

الأصول		= حقوق الملكية		+ الالتزامات	
جنيه		جنيه		جنيه	
٢٠٠٠٠	مباني (١)				
٣٥٠٠٠	أثاث وتركيبات (٢)				
٢٥٥٠٠	سيارات نقل (٣)	١٠٠٠٠٠	رأس المال (٧)	١٨٠٠٠	قرض البنك (٩)
١٣٤ ٠٠	بضاعة (٤)	٧٩٩٥٠	أرباح محجوزة (٨)	٣٢٧٠٠٠	دائنون (١٠)
٥٠٠٠٠	مدينون (٥)			٤٢٥٠	مصروفات مستحقة (١١)
٢٥٦٠٠٠	نقدية (٦)				
٥٢٩٢٠٠	مجموع الأصول =	١٧٩٩٥٠	مجموع حقوق الملكية +	٣٤٩٢٥٠	مجموع الالتزامات

٨ ـ الخلاصة:

استعرضنا في هذا الفصل معادلة الميزانية، و... كن أن تمتد إلى المعادلة المحاسبية الرئيسية التي هي معادلة ميزان المراجعة. وعرفنا أن الأصول، أو الأشياء ذات القيمة التي تمتلكها الوحدة المحاسبية والتي تمثل موارد اقتصادية متاحة لها للاستخدام في نشاطها لأغراض تحقيق أهدافها لا بد وأن تتساوى في مجموعها مع الخصوم سواء كانت في شكل حقوق ملكية أو في شكل التزامات. وعرفنا أن الخصوم في الواقع هي المصدر الذي منه يتم الحصول على الأصول. وتعرضنا بعد ذلك لعدة أنواع من العمليات التي يقوم بها المشروع وتؤثر في أصوله وخصومه، وأوضحنا كيفية إظهار آثار هذه العمليات على معادلة الميزانية، وسواء كانت هذه العمليات تقتصر على الأصول والخصوم فقط أو تشتمل على عمليات إيرادات ومصروفات أيضاً. ويمكننا في هذه المرحلة تلخيص بعض القواعد الاسترشادية بصدد إظهار آثار العمليات التي يقوم بها المشروع على معادلة الميزانية كالآتي:

١ ـ أولاً وقبل كل شيء يجب أن تتذكر دائماً أن كل عملية لا بد وأن يتأثر بها على الأقل حسابين من حسابات الأصول والخصوم والايرادات والمصروفات.

٢ ـ يمكن زيادة أحد أو بعض الأصول عن طريق النقص في أصل أو أصول أخرى (شراء بضاعة نقداً، أو تحصيل المدينون)، أو عن طريق زيادة الالتزامات (شراء بضاعة أو أثاث على الحساب، أو الحصول على قرض وايداع النقدية المتحصلة منه في الخزينة)، أو عن طريق زيادة حقوق الملكية (الحصول على رأس المال نقداً أو زيادة الأرباح المحجوزة).

٣ ـ إذا كانت الزيادة في الأصول تحدث نتيجة النقص في أصول أخرى، فإن مجموع الأصول وكذا مجموع الخصوم لا يتأثر بالعملية المؤدية لهذه الزيادة. أما إذا كانت الزيادة في الأصول ناتجة عن زيادة الالتزامات أو حقوقه الملكية، فإن مجموع كل من الأصول والخصوم سوف يزداد بنفس مقدار الزيادة.

٤ ـ إذا ترتب على عملية ما نقص في أصل أو أصول معينة دون زيادة أصل أو أصول اخرى، فإن هذا بالضرورة سوف يؤدي إلى نقص في الالتزامات أو في حقوق الملكية أو في كلاهما بنفس المقدار.

٥ ـ يترتب علي المصروفات نقص الأصول أو زيادة الالنزامات أو كلاهما مع نقص مماثل في حقوق الملكية.

٦ ـ يترتب على الايرادات زيادة الأصول أو نقص الالتزامات أو كلاهما مع زيادة مماثلة في حقوق الملكية.

هذا كما تعرضنا في هذا الفصل لشرح حسابات الأصول والخصوم وأقسامها وعرضنا نموذجاً للميزانية العمومية وعرفنا أنها تعد في تاريخ معين، ثم تناولنا تفاصيل حسابات الايرادات والمصروفات بصفة منفصلة عن معادلة الميزانية عن طريق حصرها في الحساب الختامي والاقتصار على إظهار نتيجة المقاصة بينها على معادلة الميزانية. ويلاحظ أن الحسا ، الختامي يتم اعداده عن فترة زمنية معينة ليغطي نشاط المشروع الذي يتر ، عليه تدفق الايرادات والمصروفات على مدارها، بخلاف الميزانية العمومية التي يتم اعدادها لتظهر المركز المالي للمشروع في تاريخ معين.

أسئلة وتمارين
على الفصل الرابع

أولاً: الأسئلة:

السؤال الأول:

عرف ما يأتي:

الأصول المتداولة، الالتزامات قصيرة الأجل، الاستثمارات طويلة الأجل، نسبة التداول، نسبة الخصوم.

السؤال الثاني:

برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك.

(أ) تعتبر حسابات العملاء أكثر سيولة من النقدية.

(ب) يترتب على دفع المصروفات انخفاض النقدية وزيادة الالتزامات وانخفاض حقوق الملكية.

(حـ) يتم أعداد الميزانية العمومية عن فترة زمنية معينة لأنها تظهر نتيجة نشاط المشروع خلال الفترة.

(د) يظهر الحساب الختامي الأصول والمصروفات في أحد جانبيه، والخصوم والايرادات في الجانب الآخر.

(هـ) يتساوى رأس مال المشروع مع الفرق بين الأصول والالتزامات بصفة دائمة.

(و) يظهر الحساب الختامي المصروفات التي يتم سدادها نقداً خلال الفترة التي يغطيها الحساب.

(ز) إذا حدثت زيادة في أحد الأصول فلا بد وأن يقابل ذلك نقص في أصل أو زيادة في حقوق الملكية.

(ح) الالتزامات طويلة الأجل هي تلك التي تستحق السداد خلال الفترة المحاسبية.

(ط) تعتبر الايجارات المستحقة للمنشأة قبل الغير من الالتزامات قصيرة الأجل.

(ي) يمكن أن لا يترتب على بعض العمليات التي يقوم بها المشروع أي تغيير في مجموع الأصول أو الخصوم.

(ك) تقتصر الايرادات على ما يتم تحصيله نقداً من بيع السلع والخدمات للعملاء.

(ل) لا بد وأن تؤدي الايرادات الى زيادة الأصول حتى لو لم يتم تحصيلها نقداً.

(م) تؤدي زيادة مجموع الأصول بالضرورة الى زيادة الالتزامات ورأس المال.

(ن) الحساب الختامي هو كشف ببنود الايرادات والمصروفات في تاريخ انتهاء السنة المالية.

(ء) إذا زادت النقدية فهذا يعني بالضرورة تحصيل مبالغ مستحقة على العملاء أو إتمام مبيعات نقدية.

(ص) يؤدي نقص الأصول بالضرورة الى الحصول على ايرادات.

السؤال الثالث:

وضح أي من العناصر الآتية ينتمي إلى الميزانية العمومية وأيها ينتمي إلى الحساب الختامي (بمعنى يظهر فيه) موضحاً الجانب الذي يظهر فيه كل عنصر (حساب) في كل أو أي منهما:

ايجار المباني التي تستأجرها الشركة من الغير، الايجار المستحق للمنشأة قبل الغير، تكلفة البضاعة المباعة، مخزون البضاعة، المبيعات الآجلة (التي لم تتحصل

قيمتها بعد)، العملاء (المدينون)، الأجور، الأجور المستحقة، الأجور المقدمة (المدفوعة مقدماً)، ايرادات الفوائد، أوراق القبض، مصروفات تحصيل أوراق القبض، سيارات النقل والانتقال، مصروفات تشغيل السيارات، الأرباح المحجوزة، صافي الربح، المباني، الآلات والمعدات، الوقود والزيوت والقوى المحركة المستنفدة في تشغيل الآلات والمعدات، قرض البنك، الفوائد، الفوائد المستحقة للبنك على القرض والتي لم تسدد بعد.

السؤال الرابع:

اختر الاجابة الصحيحة من الأجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية:

١ - حيث الأصول هي الأشياء التي تمتلكها الوحدة المحاسبية أو تقع في حوزتها فان:

أ - الخصوم هي الحقوق في هذه الأصول، أو مصادر تمويل هذه الأصول عن طريق الملاك وغير الملاك.

ب - يلزم أن تتساوى الأصول مع الخصوم بصفة دائمة.

جـ - حقوق الملكية تمثل الفرق بين جملة الأصول وما قام بتمويله منها غير الملاك.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

٢ - تتمثل الأرباح المحجوزة في:

أ - زيادة تدفق الايرادات نتيجة بيع السلع والخدمات عن تدفق المصروفات اللازمة لتوفير السلع والخدمات التي يتم بيعها للعملاء.

ب - ذلك الجزء من حقوق الملكية التي يتوفر للملاك نتيجة مزاولة الوحدة المحاسبية لنشاطها بأرباح.

جـ - فيما يتم استثماره من أرباح في الاضافة إلى الأصول.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

٣ ـ تؤثر عمليات الايرادات والمصروفات في كل من الأصول والخصوم كالتالي:

أ ـ تؤدي الايرادات إلى زيادة الأصول وحقوق الملكية معاً.

ب ـ تؤدي المصروفات إلى نقص الأصول أو زيادة الإلتزامات أو كلاهما كما تؤدي إلى نقص حقوق الملكية.

جـ ـ تكون محصلة الايرادات والمصروفات زيادة الأصول وحقوق الملكية مع زيادة الالتزامات في بعض الأحيان، ما دامت المحصلة أرباحاً.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٤ ـ تختلف الأصول الثابتة عن الأصول المتداولة في أن:

أ ـ الأولى يتم الحصول عليها لأغراض استخدامها لفترة طويلة بينما الثانية يتم الحصول عليها لأغراض إعادة بيعها أو هي تنتج عن عمليات الايرادات وتتحول إلى نقدية في فترة قصيرة.

ب ـ تظهر الأولى طبيعة نشاط المشروع بينما توضح الثانية قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته للغير.

جـ ـ الأصول الثابتة يلزم أن تكون من السلع المعمرة بينما لا يلزم أن تكون الأصول المتداولة من السلع قصيرة العمر.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٥ ـ تعتبر المصروفات التي تسدد مقدماً قبل الحصول على الخدمة المقابلة لها من الأصول لأن:

أ ـ سدادها مقدماً يعني قيام التزام الغير بأداء الخدمة المقابلة للوحدة المحاسبية مستقبلاً دون قيام الوحدة بسداد نقدية في ذلك الوقت.

ب ـ هي تتحول إلى نقدية مستقبلاً عندما تشارك الخدمة التي يقدمها الغير للوحدة المحاسبية في تحقيق ايرادات مستقبلاً ويتم تحصيل قيمة الايرادات نقداً.

جـ لا يلزم الغير بالوفاء بقيمتها نقداً للوحدة المحاسبية ومن ثم لا تعتبر من الأصول النقدية.

د - كل ما تقدم   هـ- لا شيء مما تقدم.

٦- إذا بلغ مجموع الأصول في ١/١ مبلغ ٣٩٢٠٠٠ جنيه متضمناً بضاعة تبلغ تكلفتها ١٦٠٠٠٠ جنيه، وتم في ذلك اليوم بيع بضاعة تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٥٠٠٠٠ جنيه فائدة:

أ - تنقص البضاعة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وتزداد النقدية بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ويزداد العملاء (المدينون) بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه لتكون محصلة الزيادة في الأصول ٢٠٠٠٠ جنيه.

ب - تزداد الايرادات بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه وتزداد المصروفات بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه.

جـ- تزداد الأرباح المحجوزة ومن ثم حقوق الملكية بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.

د - كل ما تقدم   ،   هـ- لا شيء مما تقدم.

٧- تعتبر المصروفات المستحقة من الالتزامات لأنها:

أ - تمثل خدمات أداها الغير للوحدة المحاسبية خلال الفترة المحاسبية وساهمت في تحقيق إيرادات الفترة، وذلك دون أن يحصل الغير من الوحدة على مقابلها بعد.

جـ- تمثل وسيلة من وسائل تمويل الأصول، أي الحصول على أصول جديدة أو إضافية بطريقة غير مباشرة حيث ساهمت في تحقيق الايرادات التي تؤدي إلى زيادة الأصول.

د - تنطوي على التزام الوحدة المحاسبية بسداد قيمتها نقداً في تاريخ لاحق لتاريخ نهاية الفترة المحاسبية.

هـ- كل ما تقدم   ،   و- لا شيء مما تقدم.

٨- تختلف مبيعات البضاعة عن تكلفة البضاعة المباعة في أن:

أ - مبيعات البضاعة مقومة بسعر البيع بينما تكلفة البضاعة المباعة مقومة

على أساس تكلفتها تسليم محلات الوحدة المحاسبية (ثمن الشراء + تكلفة النقل، وخلافه).

ب ـ مبيعات البضاعة من الايرادات وتكلفة البضاعة المباعة من أهم بنود المصروفات.

جـ ـ تؤدي مبيعات البضاعة إلى زيادة الأصول بالقيمة بينما تكلفة البضاعة المباعة تؤدي إلى نقص الأصول بالقيمة.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٩ ـ يعتبر مقابل نقل البضاعة المشتراة من مقر البائع لمقر المشترى إذا تحملها المشترى من عناصر التكلفة بينما يعتبر مقابل نقل البضائع المباعة من مقر البائع إلى مقر المشترى إذا تحملها البائع من بنود المصروفات حيث:

ـ البضاعة التي يتم شراءها من الأصول ومقابل نقلها لمقر الوحدة المحاسبية يعتبر من ضمن التكاليف المؤدية إلى تواجدها لدى الوحدة لامكانية عرضها على العملاء وبيعها، بينما البضاعة التي يتم بيعها يتحقق عنها ايرادات تعادل سعر البيع ومقابل نقلها من مقر الوحدة المحاسبية للعميل الذي اشتراها يعتبر من المصاريف اللازمة لتحقق الايرادات.

ب ـ لأن مقابل نقل البضاعة المشتراة عادة ما يتحمله المشتري بينما مقابل نقل البضاعة المباعة عادة ما يتحمله البائع.

جـ ـ يؤدي مقابل النقل في كل الأحوال إلى نقص الأصول أو زيادة الالتزامات.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

١٠ ـ إذا قامت الوحدة المحاسبية بأداء خدمات لعملائها بمقابل نقدي أو أجل فأن:

ـ كل ما يستنفد في سبيل أداء هذه الخدمات من أصول أو خدمات العاملين وما شابه ذلك يعتبر من بنود المصروفات سواء تم سداد القيمة نقداً أو لم يتم.

ب ـ تعتبر قيمة الخدمات التي يتحمل بها العملاء من بنود الايرادات سواء تحصلت القيمة نقداً أو ظلت مستحقة قبل العملاء.

جـ ـ تزداد الأصول عموماً بقيمة الخدمات المباعة وتنقص بما يسدد من مصروفات في سبيل أدائها أو يستنفد من أصول في سبيل ذلك كما قد تزداد الالتزامات بالمصروفات التي يلزم سدادها نقداً ولكنها لم تسدد بعد.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها ورشة زين الدين لإصلاح السيارات خلال شهر مارس.

رقم تاريخ العملية

أ ٣/١ قام زين الدين بتكوين الورشة، وأودع رأس مال فيها قدره ١٥٠٠٠ جنيه نقداً.

ب ٣/٣ قام زين الدين بشراء آلة ضبط كهرباء السيارات بمبلغ ٦٣٠٠ جنيه على الحساب.

حـ ٣/٥ قام زين الدين بشراء عدد وأدوات بمبلغ ١٢٥٠٠ جنيه، سدد منها ٤٥٠٠ جنيه نقداً، والباقي يستحق السداد بعد ثلاثة شهور.

د ٣/٧ زاول زين الدين عمليات إصلاح السيارات في ذلك اليوم، وكانت حصيلة ايراداته النقدية ٨٩٠ جنيه، كما يستحق له قبل عملائه ٤٦ جنيه.

هـ ٣/٨ قام زين الدين بسداد أجور العمال والفنيين عن الأسبوع الأول من الشهر والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه.

ز ٣/١١ اقترض زين الدين ٦٠٠٠ جنيه من البنك.

جـ ٣/١٣ قام زين الدين بعمليات إصلاح للسيارات بلغت قيمتها ٧٨٠ جنيه تحصلت نقداً.

ط ٣/١٤ اشترى زين الدين شحوم وزيوت لزوم عمليات السيارات بمبلغ ١٢٠٠ جنيه سددت نقداً.

ي ٣/١٥ اشترى زين الدين ونش جرار اسحب السيارات العاطلة بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه نقداً.

ك ٣/١٦ سدد زين الدين الأجور المستحقة للعمال والفنيين عن الاسبوع الثاني من الشهر.

ل ٣/١٧ بلغت ايرادات إصلاح السيارات في ذلك اليوم ١٣٥٠ جنيه تحصل منها نقداً ١١٥٠ جنيه، كما حصل زين مبلغ ٣٦ جنيه من المستحقات قبل عملائه بتاريخ ٣/٧.

م ٣/٢٠ عند جرد الزيوت والشحومات في ذلك التاريخ وجد أنه استخدم منها في عمليات الاصلاح ما يبلغ قيمته ١٦٠ جنيه.

المطلوب:

توضيح أثر كل من العمليات السابقة على معادلة الميزانية طبقاً للنموذج التالي:

رقم	تاريخ العملية	الأصول	=حقوق الملكية	+ الالتزامات
		جنيه	جنيه	جنيه
أ	٣/١	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	
ب	٣/٣	٦٣٠٠ +		٦٣٠٠
		٢١٣٠٠	١٥٠٠٠ =	٦٣٠٠ +
حـ	٣/٥	٠٠٠	٠٠٠	٠٠٠

التمرين الثاني:

باستخدام نفس نموذج معادلة الميزانية وإظهار التغيرات فيها الموضح في التمرين الأول وبإضافة الأعمدة التالية: الأصول الثابتة، الأصول المتداولة، رأس المال، الأرباح المحجوزة، الالتزامات، وضح أثر كل من العمليات التالية على معادلة الميزانية وذلك مع جمع الأعمدة للتحقق من صحة المعادلة بعد كل عملية:

رقم	تاريخ	العملية
أ	٤/١	قام حسانين حسونة حسين بتكوين مشروع للاتجار في ملابس السيدات برأس مال نقدي قدره ٢٠٠٠٠٠ جنيه.
ب	٤/٢	قام المذكور باستئجار محل في موقع مناسب مقابل إيجار شهري قدره ١٥٠ جنيه تم سداده عند التعاقد، ثم قام بشراء أثاث ومفروشات بلغت قيمتها ٤٢٠٠٠ جنيه سدد نصفها نقداً.
جـ	٤/٧	تعاقد حسانين مع عدد من العمال والموظفين لمساعدته في ادارة شؤون المشروع، وقام بشراء بضائع بمبلغ ٣٦٠٠٠٠ جنيه سدد منها ١٠٠٠٠٠ جنيه، والباقي على الحساب.
د	٤/١٠	تم افتتاح المحل وبلغت مبيعاته في ذلك اليوم ٣٤٠٠٠ جنيه حصلت نقداً.
هـ	٤/١٢	كان اليوم السابق عطلة رسمية وباع المحل في هذا اليوم ما بلغت جملة إيراداته ٤٧٥٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٣٢٧٠٠ جنيه، والباقي يستحق السداد في نهاية الشهر.
و	٤/١٥	قام حسانين بسداد مرتبات العمال والموظفين حتى تاريخه والبالغ قدرها ٤٥٠٠ جنيه، كما قام بجرد البضاعة الباقية لديه ووجد أن تكلفتها ٣١٢٠٠٠ جنيه.
ز	٤/١٨	سدد حسانين مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه من باقي ثمن البضاعة المستحق عليه وسدد ١٢٠٠٠ جنيه من باقي ثمن الأثاث والمفروشات المستحق عليه.
ح	٤/٢١	قام المذكور بالحصول على قرض من البنك بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه يتم سداده خلال ثلاثة أشهر بعائدة سنوية قدرها ١٢٪ تدفع في نهاية كل شهر.
ط	٤/٢٣	بلغت المبيعات النقدية ٥٢٣٠٠ جنيه والمبيعات الآجلة ١٠٢٠٠ جنيه وتكلفة البضاعة المباعة ٣٨٠٠٠ جنيه.

ي	٤/٢٤	سدد العملاء جرءا من المبالـغ المستحقة عليهم بلغت قيمته ٥٤٠٠ جنيه
ك	٤/٢٩	سدد حسانين مرتبات العمال والموظفين عن النصف الأخير من الشهر وبلغت قيمتها ٤٧٠٠ جنيه.
ل	٤/٣٠	سدد حسانين الفوائد المستحقة للبنك عن عشرة أيام في هذا الشهر والبالغ قدرها ١٠٠ جنيه.

التمرين الثالث:

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها مؤسسة سامتكس خلال شهر مايو ١٩٨٥. والمطلوب منك هو إظهار أثر هذه العمليات على معادلة الميزانية وتجميع أعمدة المعادلة (ترصيدها) بعد إثبات كل عملية من العمليات استخدم عمود لكل من العناصر التالية: رقم العملية، التاريخ، الآلات والمعدات، المدينون، النقدية، رأس المال، الأرباح المحجوزة، الدائنون:

رقم	التاريخ	العملية
أ	٥/١	اجتمع المؤسسون واتفقوا على تكوين المؤسسة برأس مال قدره ٥٠٠٠٠ جنيه يسدد نقداً يوم ١٩٨٥/٥/٣.
ب	٥/٤	قامت المؤسسة بشراء آلات نقداً بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه.
جـ	٥/٩	قامت المؤسسة بشراء آلات اضافية بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه على أن يتم السداد بعد شهر.
د	٥/١٥	حصلت المؤسسة مبلغ ١٣٥٠٠ جنيه قيمة الخدمات المؤداة نقداً لعملائها حتى تاريخه، وما زال مستحقاً لها قبل العملاء ٤٦٠٠ جنيه.
هـ	٥/١٦	قامت المؤسسة بسداد أحور العمال والموظفين حتى يوم ٥/١٥ والبالغ قدرها ٤٣٠٠ جنيه.

و	٥/١٩	قامت المؤسسة بأداء خدمات لعملائها قيمتها ١٢٠٠ جنيه لم يتم تحصيلها بعد.
ز	٥/٢١	حصلت المؤسسة من عملائها مبلغ ٤٢٠٠ جنيه.
ح	٥/٣٠	ما زالت الأجور المستحقة عن النصف الثاني من الشهر لم تسدد بعد وتبلغ قيمتها ٥٢٠٠ جنيه.

التمرين الرابع:

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بمنشأة السعادة التجارية عن شهر يونيو ١٩٨٥:

جنيه	
١٣٢٥٠٠	ايرادات مبيعات بضاعة عن الشهر.
١٣٢٥٠	خدمات مباعة للعملاء
١٣٢٥	ايجارات مسددة عن الشهر
٣٢٥	فوائد قروض مسددة عن الشهر
٤٥٥٠	أجور عمال وموظفين عن الشهر
٨٧٣٠٠	تكلفة البضاعة المباعة خلال الشهر
١٢٠٠	مصروفات دعاية وإعلان
٢٢٥٠	زيوت وشحوم وقطع غيار مستنفدة عن الشهر
٣٨٥٠	متحصلات من عمولات وسمسرة قامت بها الشركة خلال الشهر.
١٦٥٠	مياه وأناة وتدفئة وبريد وبرقيات عن الشهر

المطلوب:

إعداد الحساب الختامي للشركة عن شهر يونيو ١٩٨٥.

التمرين الخامس:

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بشركة الضحى والتي ظهرت في نهاية الشهر:

جنيه	بيان	جنيه	بيان
٤٤٨٠٠	نقدية في الصندوق	٣٥٦٠٠	آلات ومعدات
٤٦٨٠٠	نقدية في البنوك	١٧٦٠٠	موردون (دائنون)
٣٠٩٦٠٠	عملاء (مدينون)	٢٠٠٠٠	أوراق دفع
٤٠٠٠٠	أوراق قبض	١٠٠٠٠٠	رأس المال
٢٤٠٠	تأمين مدفوع مقدم	٨٤٨٠٠	أرباح محجوزة
٤٨٠٠٠	أراضي	١٣٤٦٠٠٠	ايرادات مبيعات خدمات
٣٠٠٠٠٠	مباني	٣٠٠٠٠	ايرادات من الايجارات
٨٠٠	ايرادات من الفوائد على أوراق القبض	٣٢٠٠٠	مياه وانارة
٤٠٠	فوائد على أوراق الدفع	٧٤٠٠٠	إعلان ودعاية
٥٩٠٠٠٠	أجور ومرتبات	٧٥٦٠٠	ضرائب مسددة

المطلوب :

(١) تصوير الحساب الختامي عن الشهر.

(٢) تصوير الميزانية العمومية للشركة كما تظهر في نهاية الشهر.

التمرين السادس :

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة النجاح كما تظهر في ١٩٨٥/١/٣١ :

الأصول			الخصوم		
	جنيه	جنيه		جنيه	جنيه
الأصول الثابتة			حقوق الملكية		
أراضي	٣٥٠٠٠		رأس المال	٧٥٠٠٠	
مباني	٧٥٠٠٠		الأرباح المحجوزة	٣٢٥٠٠	
		١١٠٠٠٠			١٠٧٥٠٠
الأصول المتداولة			الالتزامات طويلة الأجل		
مخزون البضاعة	٢٢٥٠٠		قرض من البنك يستحق		
العملاء	٧٥٠٠		السداد في ٨٩/١٢/٣١		١٢٥٠٠
النقدية	١٠٠٠٠		إلتزامات قصيرة الأجل		
		٤٠٠٠٠	موردون	١٥٠٠٠	
			أوراق دفع	١٤٠٠٠	
			أجور مستحقة	١٠٠٠	
					٣٠٠٠٠
		١٥٠٠٠٠			١٥٠٠٠٠

فإذا علمت أن الشركة قامت خلال شهر فبراير بالعمليات الآتية:

١ - حصلت الشركة على رأس مال إضافي قدره ٢٥٠٠٠ جنيه.
٢ - حصلت الشركة ٥٠٠٠ جنيه من العملاء.
٣ - سددت الشركة ٧٥٠٠ جنيه للموردون.
٤ - سددت الشركة الأجور المستحقة.
٥ - سددت الشركة ٥٠٠٠ جنيه من أوراق الدفع.
٦ - سددت الشركة إيجاد شهر فبراير والبالغ ٢٠٠٠ جنيه.
٧ - سددت الشركة الأجور عن الشهر والبالغ قدرها ٢٥٠٠ جنيه.

٨ ـ باعت الشركة ما تكلفته ١٥٠٠٠ جنيه من البضاعة مقابل ٢٥٠٠٠ جنيه نقداً.

المطلوب:

١ ـ إعداد معادلة الميزانية كما تظهر في أول فبراير ١٩٨٥، ثم إظهار أثر العمليات السابقة عليها.

٢ ـ إعداد الحساب الختامي للشركة عن الشهر وتصوير الميزانية العمومية كما تظهر في نهاية الشهر.

الفصل الخامس

في الاثبات الدفتري والترحيل وموازنة الحسابات

١ ـ مقدمة :

سبق أن وضحنا أو وظيفة المحاسبة الرئيسية تتمثل أساساً في قياس نشاط المشروع الذي يمثل الوحدة المحاسبية وتوصيل نتيجة هذا القياس من بيانات ومعلومات إلى من يهمه الأمر. ويتمثل نشاط المشروع إلى حد كبير في التعامل في الموارد الاقتصادية عن طريق اقتنائها أو استخدامها أو الإتجار فيها على أمل أن تكون نتيجة هذا التعامل تحقيق أرباح. ويمكن. في واقع الأمر، التحقق من نتائج نشاط المشروع وقياسها عن طريق متابعة ما يقوم · من عمليات تبادل مختلفة خلال الفترة الزمنية التي يرغب في قياس نتائج النشا '. ويعتمد المحاسب إلى درجة كبيرة، وخاصة المحاسب المالي، على عمليات التبادل التي يقوم بها المشروع لقياس نتائج نشاطه قياساً نقدياً. ولما كانت عمليات التبادل التي يقوم بها المشروع، وخاصة في العصر الحديث، من الكثرة والتنوع بحيث يصعب قياس نتائجها عن طريق معادلة الميزانية السابق عرضها في الفصل المتقدم، فقد أصبح من الضروري أ ستعين المحاسب بما يمكنه من أدوات وإجراءات لتحليل، وتسجيل وتبويب تجميع وتلخيص العمليات التي يقوم بها المشروع، والتي تعبر عن نشاطه، بصورة سليمة وهادفة. ويختص هذا الفصل بشرح هذه الأدوات والإجراءات.

٢ ـ الحسابات والقيد المزدوج ومعادلة الميزانية :

لعلنا نذكر من الفصل السابق أننا أطلقنا على عناصر معادلة الميزانية في مرحلة متقدمة اسم الحسابات، وقلنا مثلاً أن رصيد حساب النقدية يمكن أن يزداد

بتحصيل الديون المستحقة على العملاء، أو الحصول على قرض كما يمكن أن ينقص بسداد الأجور، أو بسداد الدائنين، أو بشراء بضاعة نقداً. وعلى هذا الأساس يمكن القول أن حساب النقدية يظهر ما كان موجوداً منها في تاريخ معين، وما طرأ على هذا الموجود من تغيرات خلال فترة معينة، وما هو موجود منها بعد حدوث هذه التغيرات. ولا تخرج وظيفة أي حساب آخر من حسابات معادلة الميزانية عن ذلك.

فالحساب إذن هو أداة محاسبية لإظهار آثار العمليات التي يقوم بها المشروع (الوحدة المحاسبية) على عنصر معين من عناصر الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصروفات. ويتخذ الحساب أشكالاً متعددة غير أنه في أكثر صوره استخداماً يتخذ شكل حرف T، حيث يكون له جانبان، أحدهما إلى اليسار والآخر إلى اليمين، كما هو موضح في الشكل الآتي:

نموذج حساب على شكل حرف T

اسم الحساب

ولاتخاذ الحساب لهذا الشكل ما يبرره. فيخصص أحد الجانبين لتسجيل العمليات التي تؤدي إلى زيادة الحساب ويخصص الجانب الآخر لتسجيل العمليات التي تؤدي إلى نقص الحساب. وليست هذه العملية - عملية تخصيص جانبي الحساب - متروكة للاختيار، بل تخضع لقواعد معينة تهدف إلى تحقيق أهداف معينة، وجرى العرف المحاسبي على اتباعها لفترة تقرب من ٧٠٠ سنة، وأصبحت متعارف عليها دولياً. ولنفرض مثلاً قبل التعرض لهذه القواعد، أن لدينا حسابين أحدهما للأصول بصفة اجمالية والثاني للخصوم بصفة إجمالية. ودعنا نتفق أن زيادة الحساب يتم تسجيلها في جانبه الأيمن. بينما يسجل نقص الحساب في جانبه الأيسر بصرف النظر عن كونه حساب الأصول أو حساب الخصوم. فإذا ما اتبعنا هذا الإجراء لوجدنا أن مجموع الأصول سوف يساوي مجموع الخصوم في نهاية الفترة

التي يتم تسجيل العمليات في الحسابين عنها، فمجموع الأصول في نهاية الفترة يساوي مجموع الجانب الأيمن (مجموع الزيادات) بعد خصم مجموع الجانب الأيسر (النقص). كما أن مجموع الخصوم أيضاً يتم الحصول عليه عن طريق طرح مجموع الجانب الأيسر من مجموع الجانب الأيمن. وبمعنى آخر، سوف نجد أن كل من الحسابين يمثل صورة طبق الأصل من الآخر (لاحظ أن تبادل الأصول الذي لا يؤثر على الخصوم لن يظهر في حساب الأصول في هذه الحالة). فلم لا نكتفي بحساب واحد اذن؟.

والواقع أن الحسابات يتم تقسيمها لأغراض أثبات العمليات فيها إلى مجموعتين بحيث يتحقق ما يطلق عليه المراجعة الحسابية التلقائية. ويتم إثبات الزيادة في حسابات إحدى هاتين المجموعتين في الجانب الأيمن منها بينما يتم إثبات النقص في الجانب الأيسر، ويتم إثبات الزيادة في حسابات المجموعة الثانية في الجانب الأيسر منها ويتم إثبات النقص في الجانب الأيمن. وعند «ترصيد» كل من المجموعتين في نهاية فترة زمنية معينة، لا بد وأن يتطابق مجموع أرصدة كل من المجموعتين مع الأخرى، وبهذا تتحقق المراجعة الحسابية التلقائية.

«والترصيد» هو عملية تجميع جانبي كل حساب وإيجاد الفرق بينهما، وعادة ما يتم الترصيد محاسبياً بطريقة المتمم الحسابي، فيتم جمع الجانب الأكبر من الحساب، ثم ينقل هذا المجموع في نهاية الجانب الأصغر ويتم إيجاد المتمم الحسابي للجانب الأصغر ليصل إلى مجموع الجانب الأكبر، ويدون هذا المتمم في الجانب الأصغر ليمثل رصيد الحساب. و «الرصيد» إذن هو الفرق بين جانبي الحساب. ويظهر الرصيد في الجانب الأيمن إذا كان الجانب الأيسر أكبر من الجانب الأيمن.

وعند تقسيم الحسابات إلى المجموعتين المشار إليها سابقاً يراعى أن أرصدة إحدى المجموعتين تظهر بطبيعتها في الجانب الأيسر وان أرصدة المجموعة الأخرى تظهر بطبيعتها في الجانب الأيمن، وتساعد عملية مطابقة مجموع أرصدة كل من المجموعتين على مجموع أرصدة المجموعة الأخرى مساعدة فعالة في اكتشاف الأخطاء كما سوف نرى فيما بعد. كما يطلق على نظام القيد في هاتين المجموعتين من الحسابات «نظام القيد المزدوج» وسوف يرد شرحه عاجلاً.

ولنعد الآن إلى كيفية تقسيم الحسابات إلى هاتين المجموعتين. والواقع أن التقسيم ينبثق أساساً من معادلة الميزانية ومعادلة المحاسبة الرئيسية. فقد جرت العادة على اعتبار أن الأصول التي تظهر في الجانب الأيمن من معادلة الميزانية يتم إثبات الزيادة فيها في الجانب الأيمن من الحسابات التي تتكون منها هذه الأصول، وعلى اعتبار أن الخصوم (حقوق الملكية + الإلتزامات) التي تظهر في الجانب الأيسر من معادلة الميزانية يتم إثبات الزيادة فيها في الجانب الأيسر من الحسابات الممثلة لها. ويترتب على ذلك أن النقص في لأاصول يتم إثباته في الجانب الايسر من حساباتها والنقص في الخصوم يتم إثباته في الجانب الأيمن من حساباتها. كما يترتب على ذلك أيضاً أن أرصدة الأصول (المتممات الحسابية لحساباتها) تظهر في الجانب الأيسر من حساباتها وأرصدة الخصوم تظهر في الجانب الأيمن من حساباتها وذلك في نهاية الفترة المحاسبية أو عندما يتم الترصيد.

ولتوضيح ذلك دعنا نفترض أن الشركة العامة لتجارة وهندسة السيارات تكونت في أول يناير وقامت بالعمليات الآتية:

أ - حصلت على رأس مال نقدي قدره ٢٥٠٠٠ جنيه.

ب - اشترت أثاثاً وتركيبات بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه سدد منها نقداً ٦٠٠٠ جنيه، والباقي يستحق السداد بعد شهر لمؤسسة المفروشات الحديثة.

جـ - اقترضت من البنك ٢٠٠٠٠ جنيه لتمويل شراء سيارات للاتجار فيها، حصلت عليها نقداً.

د - اشترت ٦ سيارات جديدة سعر السيارة ٣٠٠٠ جنيه تم سداد نصفها نقداً، والباقي يستحق للشركة العربية لانتاج السيارات (تعتبر السيارات بضاعة من وجهة نظر الشركة لأنها لأغراض الإتجار فيها).

هـ - قامت بإداء خدمات صيانة وإصلاحات لسيارات عملائها بلغت قيمتها ٧٨٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٥٠٠٠ جنيه.

و - بلغت تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء من أجور ومواد ومهمات ٥٧٥٠ جنيه سددت نقداً.

ويلاحظ أن العملية (أ) تؤدى إلى زيادة النقدية (أصول) وزيادة رأس المال (خصوم) بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه. فإذا فتحنا حسابا للنقدية وحسابا لرأس المال لظهر فى الجانب الأيمن من النقدية مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وفى الجانب الأيسر من حساب رأس المال نفس المبلغ .

العملية (ب) تتطلب فتح حساب للأثاث والتركيبات يثبت فى الجانب الأيمن منه ٩٠٠٠ جنيه مقابل إثبات ٦٠٠٠ جنيه في الجانب الأيسر من حساب النقدية ومقابل فتح حساب للدائنين يثبت فى الجانب الأيسر منه مبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

وعلى نمط العمليتين (أ) ، (ب) تظهر الحسابات التى تسجل أثر العمليات السابقة كالآتى :

حساب النقديـــة

جنيه		جنيه	
٢٥٠٠٠	(أ)	٦٠٠٠	(أ)
٢٠٠٠٠	(جـ)	٩٠٠٠	(جـ)
٥٠٠	(هـ)	٥٧٥٠	(هـ)

حساب رأس المال

جنيه		جنيه	
		٢٥٠٠٠	(أ)

حساب الدائنون

جنيه		جنيه	
		٣٠٠٠	(ب)
		٩٠٠٠	(د)

حساب الأثاث والتركيبات

جنيه		جنيه	
٩٠٠٠	(ب)		

حساب قرض البنك

جنيه		جنيه	
		٢٠٠٠٠	(جـ)

حساب البضاعة (سيارات)

جنيه		جنيه	
١٨٠٠٠	(د)		

حساب المدينون (عملاء)

جنيه		جنيه	
٢٨٠٠	(هـ)		

حساب الأرباح المحجوزة

جنيه		جنيه	
٥٧٥٠	(و)	٧٨٠٠	(هـ)

ويلاحظ أنه فى كل عملية من العمليات يكون مجموع ما يثبت في الجانب الأيمن من حساب أو حسابات معينة لابد وأن يتساوى مع مجموع ما يثبت فى الجانب الأيسر لحساب أو حسابات أخرى . ويطلق على إثبات كل عملية من العمليات محاسبياً « **أجزاء قيد محاسبى** » .

وعلى هذا الأساس يمكن التعبير عن معادلة الميزانية فى صورة حسابات علي الوجه التالى [1] :

الأصـــول		= حقوق الملكية		+ الالـتزامات	
–	+	–	+	–	+

وتوضح إشارة (+) الجانب الذى يتم فيه قيد الزيادة في الحساب كما توضح إشارة (–) الجانب الذى يتم فيه إثبات نقص الحساب . ومن الواضح أن **الأصول تزيد** فى الجانب **الأيمن** من حساباتها **وتنقص** فى الجانب **الأيسر** بينما **الخصوم** – أى حقوق الملكية والالتزامات **تزيد** فى الجانب **الأيسر** من حساباتها **وتنقص** فى الجانب **الأيمن** .

ولعلنا نتذكر من الفصل السابق أن الميزانية العمومية يتم تصويرها فى تاريخ معين . وهى فى الواقع تظهر أرصدة حسابات الأصول وحسابات الخصوم فى ذلك التاريخ . وعلي ذلك نجد أن أرصدة الأصول تظهر في بداية الفترة المحاسبية التالية لتاريخ الميزانية فى الجانب الأيمن من حساباتها ، ويطلق عليها **أرصدة أول الفترة** ، أى مقدار ما يتواجد لدى المشروع من أصول مختلفة فى بداية الفترة ، كما أن أرصدة الخصوم من حقوق ملكية وإلتزامات تظهر فى بداية الفترة المحاسبية في الجانب الأيسر من حساباتها . وليس فى ذلك تناقض مع ما سبق ذكره من أن المتمم الحسابى لجانبى كل حساب من حسابات الأصول والذى يجعل الجانب الأصغر مساوياً

(١) اتبع هذه الطريقة ادواردس ، وهرمانسون ، وسالمولسون فى كتابهم الممتاز :
James D. Edwards. Rogar H. Hermanson. and R. F. Simonson. Accounting : A Programmed Text. (Homewood, III. · Richard D. Irwin. Inc. 1967) p. 64.

لذ ...انب الأكبر يظهر في العادة في الجانب الأيسر، ويتم الحصول عليه عن طريق تر يد الحساب. فعملية الترصيد .تم في نهاية فترة معينة ويكون الرصيد في تاريخ الترصيد هو رصيد نهاية الفترة. ونفس المنطق ينسحب على حسابات الخصوم.

وعلى هذا الأساس يمكن القول أن كل حساب من الحسابات يظهر الرصيد الموجود فيه في بداية الفترة، والتغيرات التي طرأت عليه من زيادة أو نقص خلال الفترة، ويظهر الرصيد الموجود في نهاية الفترة. ويظهر رصيد أول الفترة في حسابات الأصول في الجانب الأيمن منها، وتسجل الزيادة في نفس الجانب، ويسجل النقص في الجانب الأيسر ويظهر فيه رصيد آخر الفترة. أي أن كل حساب من حسابات الأصول يمكن التعبير عنه في صورة المعادلة التالية.

مجموع الجانب الأيمن = مجموع الجانب الأيسر

الرصيد الموجود أول الفترة + الزيادة = النقص + الرصيد الموجود في نهاية الفترة.

ونفس المنطق ينسحب بصورة عكسية على حسابات الخصوم كما يتضح من المعادلة التالية:

مجموع الجانب الأيمن = مجموع الجانب الأيسر

النقص + الرصيد الموجود في نهاية الفترة = الرصيد الموجود في أول الفترة + الزيادة

ويوضح المثال التالي العلاقة بين الميزانية العمومية في تاريخ معين وأرصدة حساباتها في بداية الفترة التالية لذلك التاريخ.

ويتضح من تفحص العلاقات بين الحسابات الموضحة فيما بعد والميزانية العمومية أن رصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة في الحساب. أي أن أرصدة حسابات الأصول التي تظهر في الجانب الأيمن من الميزانية تظهر في الجانب الأيمن من حساباتها وأرصدة حسابات الخصوم التي تظهر في الجانب الأيسر من الميزانية تظهر في الجانب الأيسر من حساباتها.

الميزانية العمومية في ٣١/١٢/١٩٨٤

الأصول	جنيه	الخصوم	جنيه
مباني	٧٥٠٠٠	رأس المال	١٨٠٠٠٠
أثاث	٣٥٠٠٠	الأرباح المحجوزة	٣٩٠٠٠
بضاعة	٩٢٠٠٠	قرض من البنك	٤٠٠٠٠
مدينون	٤٦٠٠٠	دائنون	٣٣٠٠٠
نقدية	٦٤٠٠٠	أوراق دفع	٢٠٠٠٠
	٣١٢٠٠٠		٣١٢٠٠٠

وتظهر الحسابات الواردة في الميزانية السابقة في ١/١/١٩٨٥ كالآتي:

حساب المباني

جنيه		جنيه	
٧٥٠٠٠	رصيد		

حساب الأثاث

جنيه		جنيه	
٣٥٠٠٠	رصيد		

حساب البضاعة

جنيه		جنيه	
٩٢٠٠٠	رصيد		

حساب المدينون

جنيه		جنيه	
٤٦٠٠٠	رصيد		

حساب النقدية

جنيه		جنيه	
٦٤٠٠٠	رصيد		

حساب رأس المال

جنيه		جنيه	
		١٨٠٠٠٠	رصيد

حساب الأرباح المحجوزة

جنيه		جنيه	
		٣٩٠٠٠	رصيد

حساب قرض البنك

جنيه		جنيه	
		٤٠٠٠٠	رصيد

حساب الدائنين

جنيه		جنيه	
		٣٣٠٠٠	رصيد

حساب أوراق الدفع

جنيه		جنيه	
		٢٠٠٠٠	رصيد

ويطلق على الجانب الأيمن من أي حساب (سواء كان حساب أصول أو حساب خصوم أو حساب إيرادات أو حساب مصروفات) الجانب المدين كما يطلق على الجانب الأيسر من أي حساب الجانب الدائن. ويترتب على ذلك أن زيادة الأصول يتم إثباتها عن طريق جعل حساباتها مدينة (أي تسجيلها في الجانب الأيمن فيها)، وأن نقص الأصول يتم إثباته بجعل حساباتها دائنة، والعكس صحيح بالنسبة للخصوم، أي يتم إثبات زيادتها بجعل حساباتها دائنة، ويتم إثبات نقصها بجعل حساباتها مدينة.

٣ ـ حسابات الايرادات والمصروفات:

لا شك في أنه من الممكن أن يتم تسجيل جميع العمليات التي يقوم بها المشروع في حسابات الأصول والخصوم. إلا أن الغالبية العظمى من عمليات أي مشروع تتمثل في الواقع في عمليات تتعلق في أحد طرفيها بالإيرادات التي يحصل عليها المشروع، أو المصروفات التي يتحملها، أو التكاليف التي يستنفدها في سبيل الحصول على تلك الإيرادات، وكما سبق أن أوضحنا في الفصل المتقدم، فإن عمليات الإيرادات والمصروفات ينعكس أثرها على حقوق الملكية في الحساب الذي خصصناه لذلك وأطلقنا عليه الأرباح المحجوزة. ولما كانت تفاصيل عمليات الإيرادات والمصروفات غالباً ما تكون كثيرة العدد ومتعددة الأثر، فإن إدماجها كلها في حساب واحد «حساب الأرباح المحجوزة» حتى تصبح في صلب معادلة الميزانية يصبح أمراً غير عملياً. ولو تصورنا حساب الأرباح المحجوزة.في هذه الحالة لتوقعنا أن يصبح من الطول بحيث يغطي عدداً كبيراً جداً من الصفحات حيث يسجل فيه في هذه الحالة كل عمليات الايرادات والمصروفات. وكما سبق أن ذكرنا أيضاً، ولهذه الأسباب، فإنه يصبح من المستحسن تسجيل عمليات الايرادات والمصروفات في مجموعة مستقلة من الحسابات، بحيث تظهر تفاصيلها بصورة مفيدة ومنسقة، وبحيث تمكننا من إعداد الحساب الختامي السابق التعرض له، وعلى أن يكتفي بإظهار الأثر النهائي لعملية المقاصة بين مجموعة حسابات

الايرادات ومجموعة حسابات المصروفات على حقوق الملكية في حساب الأرباح المحجوزة.

وتعتبر الإيرادات مصدراً من مصادر الحصول على الأصول مثلها في ذلك مثل حقوق الملكية والإلتزامات. فحقوق الملكية تمثل ما يقدمه الملاك للمشروع في سبيل الحصول على أصول، وتمثل الإلتزامات ما يقدمه الغير (بخلاف الملاك) للمشروع من موارد مالية تساعده في تمويل الحصول على أصول، وتمثل الإيرادات ما يحصل عليه المشروع من أصول مختلفة مقابل مزاولة نشاطه في تقديم السلع والخدمات إلى عملائه. وتأسيساً على ذلك فإن حسابات الإيرادات تعامل معاملة حقوق الملكية والإلتزامات من حيث إثبات العمليات فيها. فيتم إثبات الزيادة في الجانب الأيسر منها كما يتم اثبات النقص في الجانب الأيمن منها.

ولتوضيح ما تقدم افترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية:

أ - أدت خدمات لعملاء بلغت إيراداتها منها ١٢٥٠ جنيه تحصل منها نقداً ٨٥٠ جنيه.

ب - باعت بضاعة إلى عملائها بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢٥٠٠٠ جنيه.

جـ - حصلت فوائد على حسابات العملاء على المبالغ المستحقة لها قبلهم بلغت ٤٥٠ جنيه نقداً.

فإن أثر هذه العمليات على الحسابات المختلفة يكون كالآتي:

حساب مبيعات البضاعة (إيرادات)

	جنيه	
	٣٠٠٠٠	(ب)

حساب مبيعات الخدمات (إيرادات)

	جنيه	
	١٢٥٠	(أ)

حساب ايرادات الفوائد (إيرادات)

	جنيه	
	٤٥٠	(جـ)

حساب النقدية (أصول)			
جنيه			
٨٥٠	(أ)		
٢٥٠٠٠	(ب)		
٤٥٠	(جـ)		

حساب العملاء (أصول)			
جنيه			
٤٠٠	(أ)		
٥٠٠٠	(ب)		

ويلاحظ أن العملية (أ) أدت إلى زيادة الايرادات (حساب مبيعات الخدمات) بمبلغ ١٢٥٠ جنيه مقابل زيادة النقدية (أصول) بمبلغ ٨٥٠ جنيه والعملاء (أصول) بمبلغ ٤٠٠ جنيه. وقد أدت العملية (ب) إلى زيادة النقدية بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه، وزيادة العملاء بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه مقابل زيادة الإيرادات (مبيعات البضاعة) بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه. هذا وقد تجاهلنا تكلفة البضاعة المباعة بصفة مؤقتة. أما العملية (جـ) فقد أدت إلى زيادة النقدية، وزيادة الايرادات (الفوائد) بمبلغ ٤٥٠جنيه. لاحظ أن زيادة الأصول تقع في الجانب الأيمن (المدين) من حساباتها وزيادة الايرادات تقع في الجانب الأيسر (الدائن) من حساباتها.

وتعامل حسابات المصروفات عكس معاملة حسابات الإيرادات. ذلك أولاً لأن المصروفات يترتب عليها أما استخدام أصول (أي نقص في الأصول) أو زيادة في الإلتزامات، وثانياً، لأن أثرها عكسي على حقوق الملكية. فالأصول تمثل موارد اقتصادية متاحة للمشروع للاستخدام في مزاولة نشاطه. وعندما يتم استخدامها أو استنفاد خدماتها فإن تكلفة ذلك الجزء المستخدم أو المستنفد تتحول إلى مصروف، ومن ثم يؤدي إلى نقص قيمة الموارد الاقتصادية المتاحة للمشروع للاستخدام في فترات مقبلة. كما أن المشروع قد ينفق موارداً مالية (نقدية) أو يتحمل التزاماتاً في سبيل الحصول على خدمات العاملين في مزاولة نشاطه، وهي تتمثل في الأجور المدفوعة أو المستحقة لهؤلاء العاملين. ويقابل نقص الأصول الناتج عن استخدامها أو استنفاد خدماتها أو انفاقها في مزاولة أنشطة المشروع نقص مماثل في حقوق الملكية. وعلى هذا الأساس فإن حسابات المصروفات تزداد في جانبها الأيمن

(أي بجعلها مدينة) وتنقص في جانبها الأيسر (أي بجعلها دائنة). أي بمعنى آخر، فإن حسابات المصروفات تعامل معاملة حسابات الأصول. ولعل ذلك يذكرنا بما أطلقنا عليه في الفصل السابق المعادلة المحاسبية بصيغتها التفصيلية كالآتي:

الأصول + المصروفات = الخصوم + الايرادات

حيث تمثل المصروفات والإيرادات تلك التي تتعلق بالفترة المحاسبية، وحيث تمثل الأصول والخصوم أرصدة نهاية الفترة ولا تحتوي على أرباح الفترة.

ولتوضيح المعالجة المحاسبية لحسابات المصروفات دعنا نفترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بالآتي:

د - دفعت أجوراً نقدية لعمال الصيانة في سبيل أداء خدمات لعملائها قدرها ٦٤٠ جنيه ومازال مستحقاً لهم ٣٢٠ جنيه.

هـ - بلغت تكلفة البضاعة المباعة للعملاء ٢١٣٥٠ جنيه.

و - قامت الشركة بسداد الإيجار عن الفترة وقدره ٧٥٠ جنيه. ويكون أثر هذه العمليات على الحسابات المختلفة كالآتي:

حساب الأجور (مصروفات)

جنيه		
٩٦٠	(د)	

حساب الأجور المستحقة (إلتزامات)

	جنيه	
	٣٢٠	(د)

حساب النقدية (أصول)

جنيه		جنيه	
٨٥٠	(أ)	٦٤٠	(د)
٢٥٠٠٠	(ب)	٧٥٠	(و)
٤٥٠	(جـ)		

حساب البضاعة (أصول)

	جنيه	
	٢١٣٥٠	(هـ)

حساب تكلفة البضاعة المباعة (مصروفات)	
جنيه	
٢١٣٥٠ (هـ)	

حساب الإيجار (مصروفات)	
جنيه	
٧٥٠ (و)	

ويلاحظ أن العمليات (أ)، (ب)، (جـ) في حساب النقدية تمثل عمليات الإيرادات في المثال السابق.

وقد أدت العملية (د) إلى زيادة الأجور (مصروفات) بمبلغ ٩٦٠ جنيه مقابل نقص النقدية بما سدد نقداً وقدره ٦٤٠ جنيه، وزيادة الالتزامات (أجور مستحقة) بمبلغ ٣٢٠ جنيه. أما العملية (هـ) فقد أدت إلى نقص البضاعة (أصول) بمبلغ ٢١٣٥٠ جنيه مقابل زيادة تكلفة البضاعة المباعة (مصروفات) بنفس المبلغ. وأدت العملية (و) إلى نقص النقدية مقابل زيادة الإيجار (مصروفات) بمبلغ ٧٥٠ جنيه.

ورغم دواعي الحاجة التي تضطرنا إلى تفصيل حسابات الإيرادات والمصروفات في حسابات مستقلة لتسجيل العمليات التي تتعلق بها خلال الفترة المحاسبية، فإن هذه الحسابات يمكن أن يتم تحويلها جميعاً في نهاية الفترة إلى حساب واحد يمثل نتيجة عمليات المشروع، ومن خلاله تتم مقابلة الايرادات بالمصروفات وهو ما سبق وأطلقنا عليه بصفة مؤقتة، الحساب الختامي. وعلى هذا الأساس يمكن أن نتصور حساب النتيجة في الصورة البيانية الآتية:

الحساب الختامي			
حسابات المصروفات		حسابات الايرادات	
+	−	−	+

ولما كانت نتيجة المقاصة بين حسابات الايرادات والمصروفات كما تظهر في الحساب الختامي من أرباح أو خسائر تؤدي إلى زيادة أو نقص الأرباح المحجوزة في حقوق الملكية (على فرض عدم توزيع أرباح)، فإنه يمكن تصوير معادلة الميزانية بيانياً بحيث تتحدد أثر علميات المشروع المختلفة عليها في الصورة التالية[1]:

الأصول = حقوق الملكية + الالتزامات
= رأس المال + الأرباح المحجوزة + الالتزامات

مدين	دائن	مدين	دائن	المصروفات		الايرادات		مدين	دائن
+	−	−	+	+	−	−	+	−	+

ولا تخرج عمليات المشروع التي يتم تسجيلها في المحاسبة المالية عملياً عن هذه المجموعات الخمس من الحسابات وهي الأصول، والمصروفات والايرادات والالتزامات وحقوق الملكية. ويهتم المحاسب بتسجيل أثر أو آثار كل عملية من هذه العمليات على كل من هذه الحسابات.

٤ ـ دليل الحسابات ودفاتر الأستاذ وقواعد إثبات العمليات:

يختلف عدد الحسابات الملائمة لمشروع معين طبقاً لطبيعة نشاط المشروع وحجم عملياته ومدى تنوعها. غير أنه يمكن القول بصفة عامة أن هذه الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالعناصر التي تظهر في الميزانية العمومية للمشروع وفي حسابه الختامي. ومن ثم تنقسم الحسابات عموماً إلى مجموعتين عريضتين هما: حسابات الميزانية، وحسابات النتيجة. وتنقسم حسابات الميزانية كما سبق أن رأينا إلى حسابات أصول، وحسابات حقوق ملكية وحسابات إلتزامات، كما تنقسم حسابات النتيجة إلى حسابات إيرادات، وحسابات مصروفات. ويطلق على حسابات النتيجة في كثير من الأحيان «الحسابات الاسمية».

ويطلق على قائمة الحسابات التي يستخدمها المشروع اصطلاح «الدليل»

(١) أنظر ادواردس، هرمانسون، وسالمونسون، المرجع السابق ذكره، ص ٦٩.

المحاسبي» Chart of Accounts ويطلق على الدفتر (أو الدفاتر) التي تحتوي على هذه الحسابات اصطلاح «دفتر الأستاذ» Ledger ويكون لكل حساب من الحسابات في هذا الدفتر صفحة أو مجموعة من الصفحات على حسب تعدد العمليات التي تتعلق به. وينقسم كل حساب في الصفحة أو الصفحات المخصصة له، كما سبق أن ذكرنا إلى جانبين، الأيمن يطلق عليه الجانب المدين، والأيسر يطلق عليه الجانب الدائن. وعادة ما يحل المصطلح المحاسبي (منه) محل لفظة (مدين) والمصطلح المحاسبي (له) محل لفظة (دائن).

ويحتوي كل جانب من الجانبين على خانات توضح الآتي:

المبلغ: ويوضح قيمة العملية بالجنيهات وأجزائها (أو بأي وحدات نقدية أخرى).

البيان: وهو يمثل توضيح مختصر للعملية (أثرها على الحساب المقابل).

رقم المستند: وهو المصدر الذي يمثل سند تمام العملية وآثارها وقيمتها (كفاتورة البيع أو إذن صرف النقدية، أو كشوف الأجور... الخ).

التاريخ: وهو تاريخ إتمام العملية.

ويمكن تعريف الحساب بصفة عامة بأنه أداة لتصنيف العمليات التي يقوم بها المشروع معبراً عنها بوحدات قياس نقدية، بحيث توضع كل العمليات الخاصة بالصنف الواحد في حساب مستقل على الأقل، كالنقدية، والأجور والبضاعة، والآلات والمعدات، والدائنون ومبيعات البضاعة... وغير ذلك. ويتخذ الحساب في صورته المقسمة الشكل الآتي:

حساب أستاذ

مدين (منه) اسم الحساب (حساب النقدية مثلاً) دائن (له)

مليم	جنيه	بيان	رقم المستند	التاريخ	مليم	جنيه	بيان	رقم المستند	التاريخ

وقبل إجراء قيد العمليات التي يقوم بها المشروع في الحسابات التي تتأثر بها، يتم تحليل هذه العمليات لتحديد الحسابات التي يتم قيدها (إثباتها) فيها. وكما

سبق وذكرنا، فإن أي عملية من العمليات التي يقوم بها المشروع يتأثر بها على الأقل حسابين. فإذا جعل أحد الحسابين مديناً، فلا بد وأن يكون الحساب الآخر دائناً، وذلك طبقاً لقاعدة القيد المزدوج التي سبق أن أشرنا إليها أيضاً. ويمكننا تحليل العملية من التعرف على الحساب الذي يجعل مديناً والحساب الذي يجعل دائناً. وإذا تعددت الحسابات التي تتأثر بعملية واحدة، فإن أحد هذه الحسابات أو بعضها يجعل مديناً ويجعل الباقي دائناً. ولا بد أن يتساوى مجموع المبالغ المدينة مع مجموع المبالغ الدائنة في كل عملية من العمليات. ولعل عملية تحليل العمليات للتعرف على الطرف المدين والطرف الدائن لكل منها تعتبر أهم أعمال المحاسب المالي عموماً. وفيما يلي أمثلة عن بعض العمليات وكيفية تحليلها لتحديد الحسابات التي تجعل مدينة والحسابات التي تجعل دائنة. وسوف يجد القاريء أننا قد قمنا بإجراء مثل هذا التحليل في البنود السابقة من هذا الفصل دون أن نتعرض للتعريف به.

تكونت الشركة العامة لصيانة الأجهزة والمعدات الأليكترونية وقامت بالعمليات الآتية:

أ - حصلت الشركة على رأس مال نقدي قدره ٣٥٠٠٠ جنيه من مؤسسيها.

ب - قامت بشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ١٢٣٥٠ جنيه سدد منها نقدا ٩٠٠٠ والباقي على الحساب.

جـ - قامت الشركة بشراء سيارة نصف نقل لاستخدامها في أداء نشاطها بمبلغ ٣٢٥٠ جنيه نقداً.

د - قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت ٧٣٥٠ جنيه، حصلت منها نقداً على ٤٢٥٠ جنيه، والباقي على الحساب.

هـ - قامت الشركة بسداد مبلغ ٣٥ جنيه قيمة بنزين وزيت وتشحيم استهلكتها سيارة النقل عن الفترة.

و - قامت الشركة بسداد أجور عمالها وموظفيها عن الفترة المنقضية وبلغت ١٤٥٠ جنيه.

ويتم تحليل هذه العمليات وإثباتها في الحسابات كالآتي:

العملية (أ) أدت إلى الحصول على نقدية، أي أن النقدية زادت ٣٥٠٠٠ جنيه من المؤسسين تمثل حساب رأس المال، وقد زاد بنفس القيمة. وبالتالي يجعل حساب النقدية مدينا، وحساب رأس المال دائناً، ويتم إثباتها كالآتي:

مدين حساب النقدية دائن

جنيه	جنيه
٣٥٠٠٠(أ)	

مدين حساب رأس المال دائن

جنيه	جنيه
	٣٥٠٠٠ (أ)

العملية (ب) أدت إلى زيادة الأثاث والتركيبات (أصول)، ونقص النقدية (أصول)، وزيادة الالتزامات (خصوم) ويجعل حساب الأثاث والتركيبات مديناً مقابل جعل كل من حسابي النقدية والدائنون دائناً كالآتي:

مدين حساب النقدية دائن

جنيه	جنيه
٣٥٠٠٠ (أ)	٩٠٠٠ (ب)

مدين حساب رأس المال دائن

جنيه	جنيه
	٣٥٠٠٠ (أ)

حساب الأثاث
مدين والتركيبات دائن

جنيه	جنيه
١٢٣٥٠(ب)	

مدين حساب الدائنون دائن

جنيه	جنيه
	٣٣٥٠ (ب)

العملية (جـ) - تؤدي إلى زيادة السيارات (أصول) مقابل نقص النقدية (أصول)، أي يجعل حساب السيارات مديناً ويجعل حساب النقدية دائناً.

العملية (د) ـ تؤدي إلى زيادة الايرادات (أي جعل حسابها دائناً) مقابل زيادة النقدية (أي جعل حسابها مديناً)، وزيادة العملاء (أي جعل حسابهم مديناً لأنها من الأصول).

وبإثبات العمليتان (جـ)، (د) في الحسابات الخاصة بها تصبح مجموعة الحسابات كالآتي:

حساب النقدية

مدين		دائن	
جنيه		جنيه	
٣٥٠٠٠	(أ)	٩٠٠٠	(ب)
٤٢٥٠	(د)	٣٢٥٠	(جـ)

حساب رأس المال

مدين		دائن	
		جنيه	
		٣٥٠٠٠	(أ)

حساب الأثاث والتركيبات

مدين		دائن	
جنيه			
١٢٣٥٠	(ب)		

حساب الدائنون

مدين		دائن	
		جنيه	
		٣٣٥٠	(ب)

حساب السيارات

مدين		دائن	
جنيه			
٣٢٥٠	(جـ)		

حساب الايرادات

مدين		دائن	
		جنيه	
		٧٣٥٠	(د)

حساب العملاء

مدين		دائن	
جنيه			
٣١٠٠	(د)		

العمليـة (هـ) ـ تؤدي إلى نقص النقدية مقابـل زيادة المصـروفات (وقـود وزيـوت) بمبلغ ٣٥ جنيه، أي يجعـل حساب المصـروفات: وقـود وزيوت مـديناً ويجعل حساب النقدية دائناً.

العملية (و) تؤدي الى نقص النقدية مقابل زيادة المصروفات (أجور) بمبلغ ١٤٥٠ جنيه، أي يجعل حساب المصروفات ـ أجور مديناً ويجعل حساب النقـدية دائناً.

والمطلوب منك: هو تصوير كل الحسابات الملائمة بعد اثبات العمليتين (هـ)، (و).

ولعله من الواضح الآن أن جعل أي حساب مديناً يعني إثبـات العملية في جانبه الأيمن، وجعل أي حساب دائناً يعني إثبات العملية في جانبـه الأيسر. وقد جرى العرف المحاسبي على استبدال لفظة «مدين» باصطلاح «منه» واستبدال لفظة «دائن» باصطلاح «لـه». كما جـرى العرف المحـاسبي أيضاً عـلى اختصار لفـظة «حساب» واستبدالها باصطلاح «حـ/». فبدلاً من أن تقول «حسـاب النقدية» مثلاً نقول «حـ/النقدية».

وكما يتضح من المثال السابق فإن تحليل العمليات يعني تحديد الحسابات التي تجعل مدينة والمبلغ الذي تجعل مدينة به، وتحديد الحسابات التي تجعل دائنة والمبلغ الذي تجعل دائنة به. وعلى سبيل المثـال إذا كانت العمليـة تؤدي إلى زيادة أحـد حسـابات الأصـول وجعله مديناً، فـإن طرفهـا الدائن يمكن أن يؤدي إلى أي من الحالات التالية:

١ جعـل أحد حسـابات الأصـول الأخرى دائنـاً بالقيمـة. (تحصيل نقـدية من عملاء).

٢ ـ جعـل أحد حسـابات الالتـزامات دائنـاً بالقيمـة. (الحصول عـلى قرض من البنك).

٣ ـ جعل أحد حسابات حقوق الملكية دائناً بالقيمة. (زيادة رأس المال).

٤ ـ جعـل أحد حسـابات الايـرادات دائناً بـالقيمة. (بيع بضاعة نقداً أو عـلى الحساب).

٥ ـ جعل أحد حسابات المصروفات دائناً بالقيمة. (كما سيرد في تصحيح الأخطاء).

٦ ـ جعل أي مزيج من الأقسام الخمسة السابقة دائناً بالقيمة. (شراء بضاعة وسداد جزء من القيمة).

وفي كل الأحوال لا بد وأن يتساوى مجموع الطرف المدين مع مجموع الطرف الدائن للعملية. ذلك بالضرورة حتى تتحقق قاعدة القيد المذدوج ويتحقق توازن معادلة الميزانية بصفة مستمرة.

وتتلخص قواعد تحليل العمليات لتحديد طرفيها المدين والدائن في الآتي:

المدين يؤدي إلى :	الدائن يؤدي إلى :
١ ـ زيادة الأصول	١ ـ نقص الأصول
٢ ـ زيادة المصروفات	٢ ـ نقص المصروفات
٣ ـ نقص حقوق الملكية	٣ ـ زيادة حقوق الملكية
٤ ـ نقص الالتزامات	٤ ـ زيادة الالتزامات
٥ ـ نقص الايرادات	٥ ـ زيادة الايرادات

هذا ونختتم هذا البند بمثال توضيحي لأهم النقاط التي أبرزناها فيه.

٤ ـ ١ ـ مثال توضيحي :

فيما يلي دليل الحسابات الخاص بالشركة العربية للخدمات والتجارة:

رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
	أولاً : الأصول		ثالثاً : الايرادات
١٠١	مباني	٥٠١	مبيعات البضاعة
١٠٢	سيارات	٥٠٢	ايرادات الخدمات
١٠٣	عدد وأدوات		

رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
٢٠١	بضاعة		رابعاً: المصروفات
٢٠٢	عملاء	٦٠١	الأجور
٢٠٣	أوراق قبض	٦٠٢	تكلفة البضاعة المباعة
٢٠٤	نقدية	٦٠٣	أدوات ومهمات صيانة
	ثانياً: الخصوم	٦٠٤	وقود وزيوت
٣٠١	رأس المال	٦٠٥	مياه وإنارة
٣٠٢	الأرباح المحجوزة	٦٠٦	إعلان ودعاية
٤٠١	الدائنون	٦٠٧	مصروفات متنوعة
٤٠٢	المصروفات المستحقة		

وقد تأسست الشركة في ١/١/١٩٨٥ وقامت بالعمليات الآتية:

أ - بلغ رأس المال المدفوع في ١/١/١٩٨٥ مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه

ب - قامت الشركة بشراء مبنى لمزاولة عملياتها فيه كامل التجهيزات بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه سددت نقداً في ٥/١/١٩٨٥.

جـ - قامت الشركة بتاريخ ١/٧ بشراء سيارتين بمبلغ ١١٥٠٠ جنيه على الحساب.

د - قامت الشركة بتاريخ ١/١٠ بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٤٦٠ جنيه على الحساب.

هـ - بتاريخ ١/١٣ قامت الشركة بشراء بضائع للاتجار فيها بلغت تكلفتها ٦٧٥٠٠ جنيهاً. سددت من ثمنها ٤٢٣٥٠ جنيه والباقي على الحساب.

و - حصلت الشركة مبلغ ٣٢٥٠ جنيه من عملائها بتاريخ ١/١٤.

ز - باعت الشركة ما تكلفته ٣٠٠٠٠ جنيه من البضائع بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه

تحصل نصفها نقداً وحصلت على أوراق قبض من العملاء بالباقي، وذلك بتاريخ ١/١٦.

حـ - اشترت الشركة عددا وأدوات بتاريخ ١/١٩ بمبلغ ٦٣٠٠ جنيه على الحساب.

ط - سددت الشركة مصروفات دعاية وإعلان بتاريخ ١/٢٢ بلغت قيمتها ٣٦٠ جنيه.

ي - قامت الشركة بأداء خدمات صيانة لعملائها بتاريخ ١/٢٤ بلغت قيمتها ٣٢٥٠ جنيه. وقد بلغت تكلفة أدوات ومهمات الصيانة المستخدمة ٤٧٠ جنيه سددت نقداً، كما تحصلت قيمة الخدمات نقداً.

ك - قامت الشركة بتاريخ ١/٢٦ بتحصيل ١٥٠٠٠ جنيه من أوراق القبض.

ل - بتاريخ ١/٣١ قامت الشركة بسداد الأجور المستحقة عن الشهر والبالغ قيمتها ٢٧٥٠ جنيه، والمياه والإنارة عن الشهر والبالغ قيمتها ٧٦٠ جنيه، كما بلغت المصروفات المتنوعة من بريد وتليفون وخلافه التي تم سدادها عن الشهر مبلغ ١٢٠ جنيه.

م - بلغت مصروفات الدعاية والإعلان المستحقة عن الشهر والتي لم تسدد بعد ١٤٠ جنيه.

والمطلوب:

١ - تحليل العمليات السابقة لتحديد الحساب أو الحسابات المدينة، والحساب أو الحسابات الدائنة في كل عملية. قم بإعداد قائمة لها جانبان، الجانب الأيمن يوضح رقم الحساب المدين في العملية والمبلغ المدين به، والجانب الأيسر يوضح رقم الحساب الدائن في العملية والمبلغ الدائن به.

٢ - قم بتصوير حسابات الأستاذ اللازمة.

وتوضح القائمة المعروضة في الصفحة التالية المطلوب الأول.

وللوفاء بالمطلوب الأول نقوم بتحليل العمليات كما يتضح من القائمة التالية :

العملية	الطرف المدين: رقم الحساب	الطرف المدين: المبلغ (جنيه)	الطرف الدائن: رقم الحساب	الطرف الدائن: المبلغ (جنيه)	تاريخ العملية	بيان العملية
أ	٢٠٤	١٥٠٠٠٠	٣٠١	١٥٠٠٠٠	١٩٨٥/١/١	الحصول على رأس (٣٠١) المال نقداً (٢٠٤)
ب	١٠١	٤٠٠٠٠	٢٠٤	٤٠٠٠٠	١٩٨٥/١/٥	شراء مباني (١٠١) نقداً (٢٠٤)
جـ	١٠٢	١١٥٠٠	٤٠١	١١٥٠٠	١٩٨٥/١/٧	شراء سيارات على الحساب
د	٢٠٢	٣٤٦٠	٥٠٢	٣٤٦٠	١٩٨٥/١/١٠	استحقاق ايرادات
هـ	٢٠١	٦٧٥٠٠	٢٠٤	٤٢٣٥٠	١٩٨٥/١/١٣	شراء بضاعة نقداً
			٤٠١	٢٥١٥٠		وعلى الحساب
و	٢٠٤	٢٢٥٠	٢٠٢	٢٢٥٠	١٩٨٥/١/١٤	تحصيل نقدية من العملاء
ز	٢٠٤	٢١٠٠٠				مبيعات بضاعة نقداً
	٢٠٣	٢١٠٠٠	٥٠١	٤٢٠٠٠	١٩٨٥/١/١٦	وعلى الحساب
	٦٠٢	٣٠٠٠٠	٢٠١	٣٠٠٠٠		تكلفة البضاعة المباعة
ح	١٠٣	٦٣٠٠	٤٠١	٦٣٠٠	١٩٨٥/١/١٩	شراء عدد وأدوات على الحساب
ط	٦٠٦	٣٦٠	٢٠٤	٣٦٠	١٩٨٥/١/٢٢	سداد مصروفات دعاية وإعلان
ي	٢٠٤	٣٢٥٠	٥٠٢	٣٢٥٠	١٩٨٥/١/٢٤	ايرادات خدمات نقداً
	٦٠٣	٤٧٠	٢٠٤	٤٧٠		أدوات ومهمات صيانة نقداً
ك	٢٠٤	١٥٠٠٠	٢٠٣	١٥٠٠٠	١٩٨٥/١/٢٦	تحصيل أوراق قبض
ل	٦٠١	٢٧٥٠				سداد الأجور
	٦٠٥	٧٦٠				والمياه والانارة
	٦٠٧	١٢٠	٢٠٤	٣٦٣٠	١٩٨٥/١/٣١	والمصروفات المتنوعة نقدا
م	٦٠٦	١٤٠	٤٠٢	١٤٠	١٩٨٥/١/٣١	مصروفات دعاية وإعلان مستحقة

ومن واقع هذه القائمة تكون حسابات الأستاذ على الوجه التالي :

منه حـ/١٠١ (مباني) له

منه		له	
٤٠٠٠٠	(ب)		

منه /١٠٢ (سيارات) له

منه		له	
١١٥٠٠	(جـ)		

منه حـ/١٠٣ (عدد وأدوات) له

منه		له	
٦٣٠٠	(ح)		

منه حـ/٢٠١ (بضاعة) له

منه		له	
٦٧٥٠٠	(هـ)	٣٠٠٠٠	(ز)

منه حـ/٢٠٢ (عملاء) له

منه		له	
٣٤٦٠	(د)	٢٢٥٠	(و)

منه حـ/٢٠٣ (أوراق قبض) له

منه		له	
٢١٠٠٠	(ز)	١٥٠٠٠	(ك)

منه حـ/٢٠٤ (النقدية) له

منه		له	
١٥٠٠٠٠	(أ)	٤٠٠٠٠	(ب)
٢٢٥٠	(و)	٤٢٣٥٠	(هـ)
٢١٠٠٠	(ز)	٣٦٠	(ط)
٣٢٥٠	(ي)	٤٧٠	(ي)
١٥٠٠٠	(ك)	٣٦٣٠	(ل)

منه حـ/٣٠١ (رأس المال) له

منه		له	
		١٥٠٠٠٠	(أ)

منه حـ/٤٠١ (الدائنون) له

منه		له	
		١١٥٠٠	(جـ)
		٢٥١٥٠	(هـ)
		٦٣٠٠	(ح)

منه حـ/٣٠٢ (الأرباح المحجوزة) له

منه		له	

منه ح/٥٠٢ (ايرادات الخدمات) له

منه		له	
		٣٤٦٠	(د)
		٣٢٥٠	(ي)

منه ح/٤٠٢ (المصروفات المستحقة) له

منه		له	
		١٤٠	(م)

منه ح/٦٠٢ (تكلفة البضاعة المباعة) له

منه		له	
٣٠٠٠٠	(ز)		

منه ح/٥٠١ (مبيعات البضاعة) له

منه		له	
		٤٢٠٠٠	(ز)

منه ح/٦٠٣ (أدوات ومهمات) له

منه		له	
٤٧٠	(ي)		

منه ح/٦٠١ (الأجور) له

منه		له	
٢٧٥٠	(ل)		

منه ح/٦٠٥ (مياه وإنارة) له

منه		له	
٧٦٠	(ل)		

منه ح/٦٠٤ (وقود وزيوت) له

منه		له	

منه ح/٦٠٦ (إعلان ودعاية) له

منه		له	
١٤٠	(م)		
٣٦٠	(ط)		

منه ح/٦٠٧ (مصروفات متنوعة) له

منه		له	
١٢٠	(ل)		

ويلاحظ أننا لم نلتزم بتفاصيل نموذج حسابات الأستاذ كما هو موضح في بداية هذا البند، وعمدنا إلى تبسيطه إلى أقصى حد ممكن حتى نركز انتباهنا على علاقة عملية تحليل العمليات بعملية إثباتها في حسابات الأستاذ. فإذا قمنا بإعادة تصوير حساب النقدية في المثال المتقدم (ح/٢٠٤) طبقاً للنموذج الوارد في بداية هذا البند لظهر على الصورة التالية:

		حـ/٢٠٤ (حـ/النقدية)							
مليم	جنيه	بيان	رقم	التاريخ	مليم	جنيه	بيان		التاريخ
-	١٥٠٠٠٠	رأس المال	أ	٨٥/١/١	-	٤٠٠٠٠	شراء مباني	ب	٨٥/١/٥
-	٢٢٥٠	متحصل من عملاء	و	٨٥/١/١٤	-	٤٢٣٥٠	شراء بضاعة	هـ	٨٥/١/١٣
-	٢١٠٠٠	مبيعات بضاعة	ز	٨٥/١/١٦	-	٣٦٠	مصروفات دعاية وإعلان	ط	٨٥/١/٢٢
-	٣٢٥٠	خدمات مباعة	ي	٨٥/١/٢٤	-	٤٧٠	أدوات ومهمات	ي	٨٥/١/٢٤
-	١٥٠٠٠	متحصل من أوراق قبض	ك	٨٥/١/٢٦	-	٣٦٣٠	سداد مصروفات	ل	٨٥/١/٣١
					-	١٠٤٦٩٠	رصيد آخر الشهر		
-	١٩١٥٠٠				-	١٩١٥٠٠			

٥ ـ ترصيد الحسابات وإعداد ميزان المراجعة:

سبق أن ذكرنا أن ترصيد الحسابات هو عبارة عن عملية تجميع لكل من الجانبين الخاصين بكل حساب، واستخراج الفرق بينهما على طريقة المتمم الحسابي للجانب الأصغر ليصل إلى مجموع الجانب الأكبر. ففي حساب النقدية الموضح بعاليه مثلاً نجد أن الجانب المدين يبلغ مجموعه ١٩١٥٠٠ جنيه بينما الجانب الدائن يبلغ مجموعه ٨٦٨٢٠ جنيه ليكون الفرق ١٠٤٦٩٠ جنيه وهو يمثل المتمم الحسابي للجانب الدائن ليصبح مجموعه مساوياً لمجموع الجانب المدين (الأكبر). وسبق أن أطلقنا على هذا المتمم الحسابي اصطلاح «رصيد نهاية الفترة» تمييزاً له عن رصيد بداية الفترة الذي يمثل أصل الموجود في الحساب في بداية الفترة. ويلاحظ أيضاً أن حساب النقدية لم يظهر فيه رصيد في بداية الشهر لأن الشركة بدأت عملياتها حينئذ ولم تكن هناك مبالغ نقدية موجودة من الشهر السابق حتى تمثل رصيد بدايه الشهر الحالي (يناير)، وعلى هذا الأساس فإن رصيد نهاية شهر يناير يكون هو رصيد بداية شهر فبراير، ويظهر في الجانب المدين من الحساب في بداية شهر فبراير حيث يمثل النقدية الموجودة حينئذ.

ويمثل رصيد نهاية الفترة نتيجة تفاعل العمليات المختلفة التي تتعلق بحساب معين خلال الفترة. فرصيد النقدية مثلاً يمثل نتيجة المقاصة بين المتحصلات (العمليات التي تجعل بها النقدية مدينة) والمدفوعات (العمليات التي تجعل بها النقدية دائنة). وينسحب نفس المنطق السابق على كل حساب من الحسابات بصفة عامة.

وكما سبق أن أوضحنا أيضاً فإن مجموع الأرصدة الخاصة بالحسابات المدينة (أي التي تزداد في جانبها الأيمن أي الجانب المدين) لا بد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الحسابات الدائنة (أي التي تزداد في جانبها الأيسر أي بجعلها دائنة). وبمعنى آخر فإن مجموع أرصدة الأصول والمصروفات لا بد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الخصوم والإيرادات، وهي نتيجة طبيعية لقاعدة القيد المزدوج وضماناً فعالاً لتحقق قاعدة المراجعة الحسابية التلقائية، وتحقيقاً لاستمرار توازن معادلة

الميزانية. ويقوم المحاسب بالتحقق من ذلك عن طريق إعداد ما يطلق عليه (ميزان المراجعة). ولا يخرج ميزان المراجعة عن كونه كشفا أو قائمة لها جانبان: أحدهما توضع فيه أرصدة الحسابات المدينة (والتي تظهر كمتمم حسابي في الجانب الدائن من حساباتها)، والآخر توضع فيه أرصدة الحسابات الدائنة (والتي تظهر كمتمم حسابي للجانب الأيمن من حساباتها). ويتوازن الميزان عندما يكون مجموع الأرصدة المدينة متساوياً مع مجموع الأرصدة الدائنة. ولا بد من أن يتساوى جانبي الميزان إلا إذا وجد خطأ ما يؤدي إلى عدم تساويهما.

وإذا قمنا بإعداد ميزان المراجعة للمثال المتقدم (عليك القيام بترصيد باقي الحسابات على غرار حساب النقدية) لظهر كما يلي:

الشركة العربية للخدمات والتجارة: ميزان المراجعة في ١٩٨٥/١/٣١

الأرصدة المدينة	الأرصدة الدائنة	اسم الحساب	رقم الحساب
جنيه	جنيه		
٤٠٠٠٠		مباني	١٠١
١١٥٠٠		سيارات	١٠٢
٦٣٠٠		عدد وأدوات	١٠٣
٣٧٥٠٠		بضاعة	٢٠١
١٢١٠		عملاء	٢٠٢
٦٠٠٠		أوراق قبض	٢٠٣
١٠٤٦٩٠		نقدية	٢٠٤
	١٥٠٠٠٠	رأس المال	٣٠١
	٤٢٩٥٠	الدائنون	٤٠١
	١٤٠	المصروفات المستحقة	٤٠٢
	٤٢٠٠٠	مبيعات بضاعة	٥٠١
	١٧٢٠	إيرادات الخدمات	٥٠٢
٢٧٥٠		الأجور	٦٠١
٣٠٠٠٠		تكلفة البضاعة المباعة	٦٠٢
٤٧٠		أدوات ومهمات صيانة	٦٠٣
٧٦٠		مياه وإنارة	٦٠٥

٥٠٠		إعلان ودعاية	٦٠٦
١٢٠		مصروفات متنوعة	٦٠٧
٢٤١٨٠٠	٢٤١٨٠٠	المجموع	

لاحظ أن الأرصدة المدينة هي التي تظهر كمتمم حسابي في الجانب الدائن من حسابات الأصول والمصروفات (وهي حسابات مدينة) وأن الأرصدة الدائنة هي التي تظهر كتمم حسابي في الجانب المدين من حسابات الخصوم والايرادات (وهي حسابات مدينة).

ويساعد ميزان المراجعة في تحقيق الأهداف الآتية:

١ ـ يساعد على التحقق من تساوي أرصدة الحسابات المدينة مع أرصدة الحسابات الدائنة في دفتر الأستاذ حتى يتحقق استمرار توازن معادلة الميزانية. ويتم ذلك عن طريق ضرورة تساوي مجموع الجانب المدين مع مجموع الجانب الدائن في الميزان.

٢ ـ يسهل من عملية اكتشاف الأخطاء التي تؤدي إلى إخلال بقاعدة القيد المزدوج، وتحديدها، وتصحيحها في الوقت المناسب.

٣ ـ يمكن الاعتماد عليه بصدد إعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية، حيث يظهر أرصدة الحسابات التي تستخدم في هذا الغرض، إذا توافرت شروط معينة كما سوف يرد لاحقاً.

٦ ـ ميكانيكية القيد المزدوج ودفاتر اليومية:

وضحنا فيما سبق أن إثبات العمليات التي يقوم بها المشروع في الحسابات الخاصة بها يقتضي القيام بتحليلها لتحديد الحسابات التي تجعل مدينة والحسابات التي تجعل دائنة. ويوضح كل حساب من الحسابات اثر العمليات التي يقوم بها المشروع وتؤثر في الحساب. فحساب العملاء مثلاً يظهر مديونية هؤلاء للمشروع وتطورها والمبالغ التي قام العملاء بسدادها للمشروع. كذلك فإن حساب النقدية مثلاً يظهر المعلومات المتعلقة بالحصول على نقدية (في جانبه المدين) والمتعلقة بالتصرف في النقدية (في الجانب الدائن) وليس من الضروري أن يظهر الحساب

تفاصيل العملية التي أدت إلى زيادته أو نقصه رغم أن ذلك يعد عكساً في خانة البيان.

ويقوم المحاسبون في العادة بتنظيم إجراءات تحليل العمليات التي يجريها المشروع أولاً بأول بحيث يمكن إثباتها في الحسابات الخاصة بها، وذلك في دفاتر منظمة تخصص لهذا الغرض يطلق عليها دفاتر اليومية. ولا يخرج دفتر اليومية عن كونه سجلاً تاريخياً للعمليات التي يقوم بها المشروع مظهراً أثر كل منها على الحسابات المختلفة. وعلى هذا الأساس فإن كل عملية يقوم بها المشروع يتم قيدها أولاً في دفتر يومية قبل إثبات آثارها في الحسابات المعنية. ويطلق على دفاتر اليومية أيضاً دفاتر القيد الأولي، حيث يتم قيد عمليات المشروع فيها أولاً بأول طبقاً لتسلسلها التاريخي تمهيداً لاثبات آثارها على حسابات الأستاذ. وسوف نتناول في هذا البند أبسط دفاتر اليومية تصميماً ويطلق عليه «دفتر اليومية العامة» على أن نتناول أنواع أخرى من دفاتر اليومية بالشرح فيما بعد.

ويتم تقسيم صفحات دفتر اليومية العامة بحيث تحتوي كل صفحة على الخانات التالية على الأقل:

١ - خانة للمبالغ المدينة.

٢ - خانة للمبالغ الدائنة.

٣ - خانة للبيان يوضح فيها اسم الحساب (أو الحسابات) المدينة، واسم الحساب (أو الحسابات) الدائنة وشرح مختصر للعملية التي يتم قيدها في الدفتر.

٤ - خانة لرقم المستند الذي على أساسه يتم تحليل العملية وقيدها في الدفتر.

٥ - خانة لرقم حساب الأستاذ (أو الحسابات) التي تجعل مدينة والحساب (أو الحسابات) التي تجعل دائنة طبقاً لتحليل العملية.

٦ - خانة التاريخ الذي تمت فيه العملية.

وعلى هذا الأساس يظهر نموذج دفتر اليومية العامة على الوجه التالي:

دفتر اليومية العامة

صفحة ١

منه		له		البيان	رقم المستند	حساب الأستاذ	التاريخ
مليم	جنيه	مليم	جنيه				
-	١٥٠٠٠٠			حساب النقدية (مدين)	(أ)	١	١٩٨٥ يناير ١
		-	١٥٠٠٠٠	حساب رأس المال (دائن)		٢٣	
				الحصول على رأس المال نقداً			

ويلاحظ أن الحساب لمدين (أو الحسابات المدينة) في عملية معينة يدون أولاً في دفتر اليومية ويكون في صورة متقدمة عن الحساب الدائن (أو الحسابات الدائنة) في نفس العملية. ويعد قيد كل عملية من العمليات في دفتر اليومية يوضح في خانة البيان شرح مختصر لها يوضح مضمونها. ويتفحص القيد الذي أوردناه في النموذج الموضح بعاليه نجد أن حساب النقدية جعل مديناً وحساب رأس المال جعل دائناً. وكما سبق ذكره فإنه في العادة يتم الاستعاضة عن لفظة «حساب» باصطلاح (حـ/)، كما جرت العادة أن يسبق الحساب المدين بلفظة «من» بدلاً من تدوين لفظة «مدين» بعد اسم الحساب، كما جرت العادة أن يسبق الحساب الدائن بلفظه «إلى» بدلا من تدوين لفظة «دائن» بعد اسم الحساب. وعلى هذا الأساس تصبح الصورة العرفية للبيانات الواردة في خانة البيان في النموذج السابق كالآتي:

من حـ/ النقدية ـ بدلاً من «حساب النقدية (مدين)».

إلى حـ / رأس المال ـ بدلاً من «حساب رأس المال (دائن)».

ويطلق على تحليل عمليات المشروع وقيدها في دفتر اليومية بهذه الطريقة «الاثبات الدفتري» أو «القيد الدفتري».ولا بد لكل قيد في اليومية من طرفان: طرف مدين، ويكتب أولاً، وطرف دائن ويكتب بعد الطرف المدين ومتأخر عنه

قليلاً إلى اليسار، وذلك تطبيقا لقاعدة القيد المزدوج.

وبعد إثبات العمليات في دفتر اليومية وتحديد طرفيها المدين والدائن، يتم إثبات آثارها في الحسابات المحددة في كل قيد كل في الحساب المخصص له في دفتر الأستاذ. ويطلق على هذه العملية عملية «الترحيل» من دفتر اليومية إلى حسابات الأستاذ. ولذلك تجد ما يبرر وجود خانة في تقسيم صفحات اليومية يوضح فيها رقم صفحة الأستاذ الذي يتم ترحيل كل طرف من طرفي كل قيد إليها. ويدون رقم صفحة الأستاذ عند القيام بعملية الترحيل.

وتتم عملية الترحيل إلى دفاتر الأستاذ في أي وقت يلي إثبات القيد في دفتر اليومية وقبل نهاية الفترة المحاسبية. وعادة ما يتم الترحيل في الحياة العملية في نهاية اليوم، أو الأسبوع، أو أي فترة دورية أخرى عادة لا تتجاوز شهرا، أو عندما تمتلىء صفحة من صفحات دفتر اليومية. ويمكن أن تتم عملية الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها حسب التسلسل الدفتري في اليومية العامة، أو أن يتم ترحيل الجانب المدين لكل العمليات ثم يلي ذلك ترحيل الجانب الدائن لنفس العمليات. ويفضل طبعاً أن يتم الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها حيث يساعد ذلك على التحقق من توازن جانبي كل قيد على التوالي.

وكما يدون رقم حساب الأستاذ الذي يتم ترحيل الطرف المعين من العملية إليه في الخانة المخصصة لذلك بدفتر اليومية، فإنه يصبح من المرغوب فيه تخصيص خانة في كل من جانبي حساب الأستاذ ليدون فيها رقم صفحة اليومية التي يوجد فيها القيد الذي تم ترحيل أحد طرفيه للحساب المعني. وغالباً ما تحل هذه الخانة محل خانة رقم المستند في النموذج الموضح فيما سبق. ويطلق على هذه العملية عملية «الفهرسة المزدوجة» Cross-Indexing أي أن فهرس صفحات حسابات الأستاذ الذي يتم الترحيل إليها يظهر في دفتر اليومية وفهرس صفحات اليومية التي تم الترحيل منها للحسابات المختلفة يظهر في صفحات تلك الحسابات في دفتر الأستاذ. وتساعد هذه العملية مساعدة فعالة في تتبع العمليات المختلفة لأغراض المراجعة من ناحية، كما تفيد في توضيح العمليات التي تم ترحيلها من اليومية للأستاذ والتي لم يتم ترحيلها بعد.

ويمكن إجمال فوائد استخدام دفاتر اليومية فيما يلي :

١ ـ تمكن من تدوين العمليات حسب تسلسلها التاريخي ، ومن ثم تمكن من تحديد العمليات الخاصة بكل يوم .

٢ ـ تمكن من تحليل كل عملية من العمليات إلى طرفيها المدين والدائن ، وتوضح مضمون كل عملية حيث تمدنا بشرح مختصر لها .

٣ ـ تساعد في عملية الترحيل إلى الحسابات في الوقت المناسب، وتمكن من الاستغناء عن الشرح المطول لكل عملية في حسابات الأستاذ .

٤ ـ تمكن من التحقق من توازن حسابات الأستاذ .

٥ ـ تساعد في تتبع الأخطاء إلى مصادرها واكتشافها وتصحيحها .

٦ ـ تمكن من الاستفادة من مزايا مبدأ التخصص وتقسيم العمل، بصدد توفير البيانات المحاسبية .

٧ ـ يعتبر دفتر اليومية هو سجل التأريخ المحاسبي في المحاسبة المالية للعمليات التي تقوم بها الوحدة المحاسبية يوماً بيوم وبالتفصيل .

٦ ـ ١ مثال توضيحي (لكيفية القيد في اليومية العامة والترحيل إلى حسابات الأستاذ) :

وفيما يلي مثال توضيحي لكيفية القيد في اليومية العامة والترحيل إلى حسابات الأستاذ :

ظهرت الميزانية العمومية للشركة العربية للخدمات والتجارة في ١٩٨٥/١/٣١ كما يلي :

الشركة العربية للخدمات والتجارة
الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١/٣١

جنيه	جنيه	الأصول	جنيه	جنيه	الخصوم
		الأصول الثابتة :			**حقوق الملكية :**
	٤٠٠٠٠	مباني		١٥٠٠٠٠	رأس المال
	١١٥٠٠	سيارات		١٤١١٠	الأرباح المحجوزة
	٦٣٠٠	عدد وأدوات	١٦٤١١٠	———	
٥٧٨٠٠	———				**الالتزامات :**
		الأصول المتداولة :		٤٢٩٥٠	دائنون
	٣٧٥٠٠	بضاعة		١٤٠	مصروفات مستحقة
	١٢١٠	عملاء	٤٣٠٩٠	———	
	٦٠٠٠	أوراق قبض			
	١٠٤٦٩٠	نقدية			
١٤٩٤٠٠	———				
٢٠٧٢٠٠			٢٠٧٢٠٠		

وقد قامت الشركة خلال شهر فبراير بالعمليات الآتية :

التاريخ		العملية
٢ فبراير	أ	ـ قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٦٠٠ جنيه تحصلت نقداً.
٥	ب	ـ باعت بضاعة بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه على الحساب.
٨	جـ	ـ حصلت أوراق قبض قيمتها ٥٠٠٠ جنيه.
٨	د	ـ سددت الأجور عن الأسبوع والبالغ قيمتها ١٧٣٠ جنيه.

١٠ هـ ـ سددت المصروفات المستحقة والبالغ قدرها ١٤٠ جنيه.

١٣ و ـ سددت الدائنون (مبلغ ٤٢٩٥٠ جنيه) نقداً.

١٥ ز ـ اشترت بضاعة نقداً بمبلغ ٢٧٥٠٠ جنيه.

١٧ حـ ـ حصلت من العملاء مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه.

٢٠ ط ـ سددت فاتورة الوقود والزيوت المستخدم في سياراتها بمبلغ ١٧٦ جنيه.

٢٢ ي ـ اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٣٥٠٠ جنيه.

٢٧ ك ـ باعت بضاعة نقداً بمبلغ ٤٧٠٠٠ جنيه.

٢٨ ل ـ سددت الأجور عن باقي الشهر والبالغ قدرها ٣٦٢٠ جنيه.

٢٨ م ـ سددت فاتورة المياه والانارة البالغ قدرها ٦٩٠ جنيه.

٢٨ ن ـ سددت مصروفات متنوعة بلغ قدرها ١٦٤ جنيه.

٢٨ ص ـ تم حصر مصروفات الدعاية والاعلان عن الشهر فوجد أنها تبلغ ٣٤٠ جنيه ولم تسدد بعد.

٢٨ ص ـ تم حصر تكلفة البضاعة المباعة نقداً وعلى الحساب خلال الشهر ووجد أنها ٥٣٦٠٠ جنيه.

ويتم قيد هذه العمليات في دفتر اليومية العامة للشركة كالآتي:

دفتر اليومية — صفحة ١

منه	له	البيان	رقم المستند	حساب الاستاذ	التاريخ
					فبراير/٨٥
٣٦٠٠		من حـ/النقدية	٢ـأ	٧	٢
	٣٦٠٠	إلى حـ/ايرادات الخدمات		٤١	
		تحصيل قيمة الخدمات المؤداة للعملاء			

٣٢٥٠٠		من حـ/العملاء	٢ - ب	٥	٥
	٣٢٥٠٠	إلى حـ/مبيعات البضاعة		٤٢	
		بيع بضاعة للعملاء على الحساب			
٥٠٠٠		من حـ/النقدية	٢ - جـ	٧	٨
	٥٠٠٠	إلى حـ/أوراق القبض		٦	
		تحصيل أوراق قبض			
١٧٣٠		من حـ/الأجور	٢ - د	٣١	٨
	١٧٣٠	إلى حـ/النقدية		٧	
		سداد أجور الأسبوع الأول من الشهر			
١٤٠		من حـ/المصروفات المستحقة	٢ - هـ	٢٨	١٠
	١٤٠	إلى حـ/النقدية		٧	
		سداد المصروفات المستحقة من شهر فبراير			
٤٢٩٥٠		من حـ/الدائنون	٢ - و	٢٥	١٣
	٤٢٩٥٠	إلى حـ/النقدية		٧	
		سداد الرصيد المستحق في بداية الشهر للدائنين			
٢٧٥٠٠		من حـ/البضاعة	٢ - ز	٤	١٥
	٢٧٥٠٠	إلى حـ/النقدية			
		شراء بضاعة نقداً			
٢٥٠٠٠		من حـ/النقدية	٢ - ح	٧	١٧
	٢٥٠٠٠	إلى حـ/العملاء		٥	
		تحصيل نقدية من العملاء			

١٧٦		من حـ/ الوقود والزيوت	٢ ـ ط	٣٢	٢٠
	١٧٦	إلى حـ/ النقدية		٧	
		سداد مصروفات الوقود والزيوت المستخدم نقداً			
٢٣٥٠٠		من حـ/ البضاعة	٢ ـ ي	٤	٢٢
	٢٣٥٠٠	إلى حـ/ الدائنين		٢٥	
		شراء بضاعة على الحساب			
٤٧٠٠٠		من حـ/ النقدية	٢ ـ ك	٧	٢٧
	٤٧٠٠٠	إلى حـ/ مبيعات البضاعة		٤٢	
		مبيعات بضاعة نقداً			
٣٦٢٠		من حـ/ الأجور	٢ ـ ل	٣١	٢٨
	٣٦٢٠	إلى حـ/ النقدية		٧	
		سداد أجور باقي الشهر نقداً			
٦٩٠		من حـ/ المياه والانارة	٢ ـ م	٣٣	٢٨
	٦٩٠	إلى حـ/ النقدية		٧	
		سداد مصروفات المياه والانارة عن الشهر			
١٦٤		من حـ/ المصروفات المتنوعة	٢ ـ ن	٣٥	٢٨
	١٦٤	إلى حـ/ النقدية		٧	
		سداد المصروفات المتنوعة عن الشهر			

٣٤٠		من حـ/مصروفات الدعاية والاعلان	٢ ـ ع	٣٧	٢٨
	٣٤٠	إلى حـ/المصروفات المستحقة		٣٨	
		اثبات استحقاق مصروفات الدعاية والاعلان			
٥٣٦٠٠		من حـ/تكلفة البضاعة المباعة	٢ ـ ص	٣٤	٢٨
	٥٣٦٠٠	إلى حـ/البضاعة		٤	
		تحديد تكلفة البضاعة التي تم بيعها خلال الشهر			
٢٦٧٥١٠	٢٦٧٥١٠				

ويلاحظ أن مجموع جانبي كل صفحة من صفحات دفتر اليومية لا بد وأن يتساويا، ذلك لأن مجموع الطرف المدين لأي قيد لا بد وأن يساوي مجموع الطرف الدائن له.

وتظهر حسابات الأستاذ لهذا المثال كما هو موضح فيما يلي. لاحظ أن الأرقام المدونة على أعلى اليسار في كل حساب عبارة عن أرقام افتراضية لهذه الحسابات بهدف توضيح عملية الفهرسة المزدوجة، كما يلاحظ أيضاً أننا اكتفينا بإظهار النموذج الكامل للحساب الأول.

منه — حـ/المباني — له (حـ/١)

المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ
جنيه				جنيه			
٤٠٠٠٠	رصيد		٢/١	٤٠٠٠٠	رصيد		٢/٢٨
٤٠٠٠٠				٤٠٠٠٠			

منه — حـ/السيارات — له (حـ/٢)

المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ
١١٥٠٠	رصيد		٢/١	١١٥٠٠	رصيد		٢/٢٨
١١٥٠٠				١٥٠٠			

منه — حـ/العدد والأدوات — له (حـ/٣)

المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ
٦٣٠٠	رصيد		٢/١	٦٣٠٠	رصيد		٢/٢٨
٦٣٠٠				٦٣٠٠			

منه — حـ/البضاعة — له (حـ/٤)

المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ
٣٧٥٠٠	رصيد		٢/١	٥٣٦٠٠	من حـ/تكلفة البضاعة المباعة	٣	٢/٢٨
٢٧٥٠٠	الى حـ/النقدية	٢	٢/١٥				
٢٣٥٠٠	الى حـ/الدائنين	٢	٢/٢٢	٣٤٩٠٠	رصيد		٢/٢٨
٨٨٥٠٠				٨٨٥			

منه							له (حـ/٥)
		حـ/العملاء					
١٢١٠	رصيد		٢/١	٢٥٠٠٠	من حـ/النقدية	٢	٢/١٢
٣٢٥٠٠	الى حساب مبيعات البضاعة	١	٢/٥	٨٧١٠	رصيد		٢/٢٨
٣٣٧١٠				٣٣٧١٠			

منه							له (حـ/٦)
		حـ/أوراق القبض					
٦٠٠٠	رصيد		٢/١	٥٠٠٠	من حـ/النقدية	١	٢/٨
				١٠٠٠	رصيد		٢/٢٨
٦٠٠٠				٦٠٠٠			

منه							له (حـ/٧)
		حـ/النقدية					
١٠٤٦٩٠	رصيد		٢/١	١٧٣٠	من حـ/الأجور	١	٢/٨
٣٦٠٠	الى حـ/ايرادات الخدمات	١	٢/٢	١٤٠	من حـ/المصروفات المستحقة	١	٢/١٠
٥٠٠٠	الى حـ/أوراق القبض	١	٢/٨	٤٢٩٥٠	من حـ/الدائنون	١	٢/١٣
				٢٧٥٠٠	من حـ/البضاعة	٢	٢/١٥
٢٥٠٠٠	الى حـ/العملاء	٢	٢/١٧	١٧٦	من حـ/الوقود والزيوت	٢	٢/٢٠
٤٧٠٠٠	الى حـ/مبيعات البضاعة	٢	٢/٢٧	٣٦٢٠	من حـ/الأجور	٢	٢/٢٨
				٦٩٠	من حـ/المياه والانارة	٢	٢/٢٨
				١٦٤	من حـ/المصروفات المتنوعة	٣	٢/٢٨
				١٠٨٣٢٠	رصيد		٢/٢٨
١٨٥٢٩٠				١٨٥٢٩٠			

منه — حـ/رأس المال — له (حـ/٢١)

١٥٠٠٠٠	رصيد		٢/٢٨	١٥٠٠٠٠	رصيد		٢/١
١٥٠٠٠٠				١٥٠٠٠٠			

منه — حـ/الأرباح المحجوزة — له (حـ/٢٢)

				١٤١١٠	رصيد		٢/١

منه — حـ/الدائنون — له (حـ/٢٥)

٤٢٩٥٠	الى حـ/النقدية	١	٢/١٣	٤٢٩٥٠	رصيد		٢/١
٢٣٥٠٠	رصيد		٢/٢٨	٢٣٥٠٠	من حـ/البضاعة	٢	٢/٢٢
٦٦٤٥٠				٦٦٤٥٠			

منه — حـ/المصروفات المستحقة — له (حـ/٢٨)

١٤٠	إلى حـ / النقدية	٢	٢/١٠	١٤٠	رصيد	٣	٢/١
٣٤٠	رصيد		٢/٢٨	٣٤٠	من حـ/مصروفات الدعاية والاعلان		٢/٢٨
٤٨٠				٤٨٠			

منه — حـ/ايرادات الخدمات — له (حـ/٤١)

				٣٦٠٠	من حـ/النقدية	١	٢/٢

منه — حـ/مبيعات البضاعة — له (حـ/٤٢)

				٣٢٥٠٠	من حـ/العملاء	١	٢/٥
				٤٧٠٠٠	من حـ/النقدية	٢	٢/٢٧

منه — حـ/الأجور — له (حـ/٣١)

١٧٣٠	الى حـ/النقدية	٢	٢/٨				
٣٦٢٠	الى حـ/النقدية	٣	٢/٢٨				

منه — حـ/الوقود والزيوت — له (حـ/٢٢)

١٧٦	الى حـ/النقدية	٢	٢/٢٠				

منه — حـ/المياه والانارة — له (حـ/٣٣)

٦٩٠	الى حـ/النقدية	٢	٢/٢٨				

منه — حـ/المصروفات المتنوعة — له (حـ/٣٥)

١٦٤	الى حـ/النقدية	٣	٢/٢٨				

منه — حـ/مصروفات الدعاية والاعلان — له (حـ/٣٧)

٣٤٠	الى حـ/المصروفات المستحقة	٣	٢/٢٨				

منه — حـ/تكلفة البضاعة المباعة — له (حـ/٣٤)

٥٣٦٠٠	الى حـ/البضاعة	٣	٢/٢٨				

وبالتمعن في القيود الواردة في دفتر اليومية وكيفية ترحيلها الى حسابات الأستاذ الخاصة بها نجد الآتي:

١ ـ عند ترحيل الطرف المدين من القيد في اليومية الي حـ/الأستاذ (أي

جعل حساب الأستاذ الوارد اسمه في الطرف المدين من القيد مديناً بالقيمة) فإن بيان العملية في حـ/الأستاذ يكون هو الطرف الآخر للقيد. فلو نظرنا للقيد الأول مثلاً نجد أن حـ/النقدية أصبح مديناً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه - المتحصل من ايرادات الخدمات، ولذلك نجد في حـ/النقدية أن بيان المبلغ ٣٦٠٠ هو: الى حـ/ايرادات الخدمات، بمعنى أن ايرادات الخدمات تجعل دائنة بالقيمة. كذلك عند ترحيل الطرف الدائن للقيد (في الجانب الدائن من الحساب المسمى فيه) فإن بيان العملية في حساب الأستاذ يكون الطرف المدين من نفس القيد.

٢ - يلاحظ أن عمليات الفهرسة المزدوجة بين قيود اليومية وحسابات الأستاذ تمكن من الرجوع بسهولة لأصل القيد في اليومية بمجرد النظر في خانة صفحه اليومية بحساب الأستاذ، كما يمكن معرفة الحساب الذي رحل إليه الطرف المعين من القيد ومكانه بالنظر الى خانة حساب الأستاذ في دفتر اليومية. كما تساعد هذه العملية في التأكد من أن كل القيود قد تم تر ما من اليومية الى حسابات الأستاذ الخاصة بها.

٣ - يلاحظ أننا قد قمنا بترصيد حسابات الأصول والخصوم (فيما عدا حساب الأرباح المحجوزة) دون حسابات الايرادات والمصروفات. والواقع أن ترصيد حسابات الايرادات والمصروفات يتم بالقلم الرصاص لمجرد التعرف على أرصدتها وإعداد ميزان المراجعة، حيث تقفل هذه الحسابات في الحساب الختامي كما سوف نرى - ...لا. أما حسابات الأصول والخصوم فتظل أرصدتها دون اقفال لتظهر في الميزانية العمومية. وكما سبق وأن ذكرنا فإن الأرصدة المدينة للحسابات المد نة بطبيعتها، وهي حسابات الأصول والمصروفات، تظهر كمتممات حسابية في الجانب الأيسر (الدائن) لها، والعكس صحيح بالنسبة للأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها، وهي حسابات الخصوم والايرادات.

٤ - يلاحظ أن العناصر الواردة في الميزانية العمومية في بداية الشهر (ويطلق عنيها الميزانية الافتتاحية) قد ظهرت في الحسابات الخاصة بها في بداية الشهر، وهي ما سبق أن أطلقنا عليه أرصدة بداية الفترة. وظهرت أرصدة الأصول في

الجانب المدين من حساباتها، وظهرت أرصدة الخصوم في الجانب الدائن من حساباتها.

ويظهر ميزان المراجعة للمثال السابق كما يلي (قم بترصيد الحسابات التي لم نقم بترصيدها بالقلم الرصاص لتتأكد من مطابقة الرصيد الذي تحصل عليه مع الرصيد الوارد في الميزان):

الشركة العربية للخدمات والتجارة
ميزان المراجعة في ١٩٨٥/٢/٢٨

أرصدة مدينة		أرصدة دائنة	
الرصيد جنيه	اسم الحساب	الرصيد جنيه	اسم الحساب
٤٠٠٠٠	مباني	١٥٠٠٠٠	رأس المال
١١٥٠٠	سيارات	١٤١١٠	الأرباح المحجوزة
٦٣٠٠	عدد وأدوات	٢٣٥٠٠	الدائنون
٣٤٩٠٠	بضاعة	٣٤٠	المصروفات المستحقة
٨٧١٠	عملاء	٣٦٠٠	ايرادات الخدمات
١٠٠٠	أوراق قبض	٧٩٥٠٠	مبيعات البضاعة
١٠٨٣٢٠	النقدية		
٥٣٥٠	الأجور		
١٧٦	الوقود والزيوت		
٦٩٠	المياه والانارة		
١٦٤	المصروفات المتنوعة		
٣٤٠	مصروفات الدعاية		
٥٣٦٠٠	تكلفة البضاعة المباعة		
٢٧١٠٥٠	مجموع الأرصدة المدينة	٢٧١٠٥٠	مجموع الأرصدة الدائنة

٧ ـ أخطاء ميزان المراجعة، قيود الاقفال، ميزان المراجعة بعد الاقفال:

سبق أن ذكرنا أن ميزان المراجعة لا بد وأن يكون متساوي الجانبين من حيث المجموع. ورغم ذلك فإن توازن ميزان المراجعة لا يعني مطلقاً عدم وجود أخطاء، وإنما يعني أن مجموع الأرصدة المدينة يتساوى مع مجموع الأرصدة الدائنة. غير أنه إذا لم يتوازن جانبي الميزان فإن هذا يعني بالضرورة وجود خطأ ما.

ويمكن تقسيم الأخطاء عموماً الى مجموعتين عريضتين هما: أخطاء السهو أو الحذف، وأخطاء الارتكاب. ويمكن لميزان المراجعة أن يكون في حالة توازن أو في حالة عدم توازن مع وجود أي أو كل من النوعين من الأخطاء. فإذا لم يتم إثبات عملية ما في دفتر اليومية ولم يتم ترحيلها بالتالي الى دفتر الأستاذ فإن ميزان المراجعة سوف لا يتأثر بذلك ويمكن أن يتوازن جانبيه. ويطلق على مثل هذا الخطأ خطأ السهو او الحذف. وإذا جعل حساب المصروفات المتنوعة مديناً عن طريق الخطأ بمبلغ كان يمثل مصروفات دعاية وإعلان مثلاً وكان ترحيله في هذا الحساب الأخير، فإن ميزان المراجعة لن يوضح هذا الخطأ لان من الحسابين له رصيد مدين وزاد احداهما بدلاً من الآخر، ويطلق على هذا الخطأ، خطأ ارتكاب.

ويرغم ما تقدم، فإن هناك بعض أخطاء السهو والارتكاب التي تؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة، ومن ثم يفيد الميزان في اكتشافها، وهذه الأخطاء التي تؤدي عدم توازن ميزان المراجعة لا بد وأن يترتب عليها إخلال بقاعدة القيد المزدوج في احدى خطوات الاجراءات المحاسبية المؤدية إلى اعداد ميزان المراجعة. وهذه الأخطاء هي:

١ ـ الأخطاء الحسابية في الجمع أو الطرح.
٢ ـ أخطاء الترحيل باحلال المدين محل الدائن والعكس.
٣ ـ أخطاء عكس الأرقام كقيد أو ترحيل رقم ٣٨٩ بدلاً من ٣٩٨، أو رقم ٧٣ بدلاً من ٣٧ مثلاً.
٤ ـ حذف الأصفار، كإثبات الرقم ١٠٠ على أساس أنه ١٠ أو الرقم ٨٠٠٠ على أساس أنه ٨٠٠ مثلاً.

٥ ـ السهو عن ترحيل الطرف المدين أو الدائن من قيد معين.

وإذا لم يتوازن ميزان المراجعة فإن هذا يعني وجود خطأ ما قد يكون في دفتر اليومية، أو في حسابات الأستاذ، أو في ميزان المراجعة نفسه، كما قد يكون في أي مجموعة من هذه الأدوات. ونلخص فيما يلي الخطوات الواجب اتخاذها بالترتيب في حالة عدم توازن جانبي الميزان:

١ ـ إذا كان الخطأ الذي يمثل الفرق بين جانبي الميزان عبارة عن رقم ١ أو ١٠ أو ١٠٠، . . . الخ فإن الخطأ يكون في العادة خطأ في الجمع أو الطرح في اليومية أو حسابات الأستاذ أو الميزان أو أي مجموعة منها. كما أن مثل هذا الخطأ قد ينتج عن نقل رقم خطأ الى اليومية أو حسابات الأستاذ أو ميزان المراجعة.

٢ ـ إذا كان الفرق بين مجموع جانبي الميزان يقبل القسمة على ٢ فإن ذلك يعني أحد أمرين:

أ ـ أن رصيد أحد الحسابات الذي يساوي نصف الفرق بين الجانبين قد تم تدوينه في الجانب الخاطىء من ميزان المراجعة.

ب ـ ترحيل مبلغ يساوي نصف الفرق بين جانبي الميزان الى الجانب الخاطىء في أحد حسابات الأستاذ.

٣ ـ إذا كان الفرق بين جانبي الميزان يقبل القسمة على ٩، فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن عكس الأرقام (٧٩ بدلاً من ٩٧) أو قد يكون ناتجاً عن حذف صفر واحد من يمين أي رقم (١٠ بدلاً من ١٠٠، أو ١٠٠٠ بدلاً من ١٠٠٠٠).

٤ ـ إذا كان الفرق يقبل القسمة على ٩٩ فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن حذف صفرين من يمين أحد الأرقام (١٠٠ بدلاً من ١٠).

وإذا لم يمكن اكتشاف الخطأ بعد اتخاذ هذه الاجراءات فإن على المحاسب أن يقوم بالآتي وبالترتيب:

١ ـ اعادة جمع كل من جانبي ميزان المراجعة.

٢ ـ مطابقة أرقام الأرصدة الواردة في الميزان مع أرصدة حسابات دفتر الأستاذ، مع التحقق من أن الأرصدة المدينة للحسابات تظهر في الجانب المدين من الميزان، وأن الأرصدة الدائنة تظهر في جانبه الدائن.

٣ ـ التحقق من صحة رصيد كل من حسابات الأستاذ عن طريق التحقق من صحة عملية الترصيد.

٤ ـ مراجعة الترحيل من اليومية لحسابات الأستاذ للتحقق من صحة الترحيل.

٥ ـ التحقق من صحة قيود اليومية.

٦ ـ التحقق من العمليات الواجبة القيد دفترياً.

ويتضح من الخطوات السابقة إننا نبدأ في اجراءات اكتشاف الأخطاء من آخر مرحلة وصلنا إليها في الاجراءات المحاسبية حتى لا نقوم بإعادة العمل من البداية

وبعد أن يتحقق توازن ميزان المراجعة، يبقى بعد ذلك التعرف على نتائج عمليات المشروع من ربح أو خسارة عن الفترة المحاسبية تمهيداً لتصوير مركزه المالي في نهايتها وتتم هذه العملية عن طريق تصوير الحساب الختامي الذي يبرز مقابلة الايرادات المختلفة عن الفترة بالمصروفات المختلفة المتعلقة بها لتتحدد نتائج عمليات المشروع ويمثل الحساب الختامي ملخصا لحسابات الايرادات والمصروفات بصفة مجتمعة في حساب واحد. وحتى يتحقق هذا الهدف نقوم باجراء ما يطلق عليه محاسبياً «إقفال حسابات الايرادات والمصروفات في الحساب الختامي» وذلك عن طريق قيود يومية طبقاً للقاعدتين التاليتين:

١ ـ تجعل حسابات الايرادات الواردة في ميزان المراجعة مدينة كل حساب بما يعادل رصيده الدائن، مقابل جعل الحساب الختامي دائناً بها.

٢ ـ يجعل الحساب الختامي مديناً بأرصدة حسابات المصروفات المدينة الواردة في ميزان المراجعة مقابل جعل هذه الحسابات دائنة بها.

ويؤدي جعل حسابات الايرادات مدينة بمقدار الرصيد الذي يظهر في كل

منها مقابل جعل الحساب الختامي دائناً إلى تحول هذه الأرصدة إلى الصفر في حساباتها وانتقال مقاديرها للجانب الدائن من الحساب الختامي. وكذلك يؤدي جعل حسابات المصروفات دائنة بمقدار الرصيد الذي يظهر في كل منها مقابل جعل الحساب الختامي مديناً إلى إنتقال هذه الأرصدة إلى الجانب المدين من الحساب الختامي بمقاديرها وتحول أرصدة حسابات المصروفات إلى الصفر. ولذلك يطلق على هذه العملية إقفال حسابات الايرادات والمصروفات في الحساب الختامي. والاقفال هنا معناه تحويل رصيد الحساب إلى مكان ما بحيث يصبح الرصيد بعد التحويل مساوياً للصفر.

وبتطبيق هاتين القاعدتين على مثال الشركة العربية للخدمات والتجارة تظهر قيود الاقفال الخاصة بالايرادات في دفتر اليومية كالآتي:

٣٦٠٠		من حـ/ايرادات الخدمات	
	٣٦٠٠	الى حـ/الحساب الختامي	
		اقفال حـ/ايرادات الخدمات عن الشهر في الحساب الختامي	
٧٩٥٠٠		من حـ/مبيعات البضاعة	٢/٢٨
	٧٩٥٠٠	الى حـ/الحساب الختامي	
		اقفال حـ/مبيعات البضاعة عن الشهر في الحساب الختامي	

هذا ومن الممكن أن يتم إجراء هذين القيدين في قيد واحد يطلق عليه قيداً مركباً. ويكون القيد مركباً إذا كان أحد طرفيه أو كلاهما يتضمن أكثر من حساب واحد. وفي إقفال الايرادات نجد أن الطرف المدين متعدد العناصر بينما الطرف الدائن هو الحساب الختامي، والعكس فيما يختص بالمصروفات حيث الطرف المدين هو الحساب الختامي والطرف الدائن متعدد العناصر. وعلى هذا الأساس تكون قيود الاقفال المركبة لعناصر الايرادات والمصروفات كالآتي:

		من مذكورين	٢/٢٨
٣٦٠٠		حـ/ايرادات الخدمات	
٧٩٥٠٠		حـ/مبيعات البضاعة	
	٨٣١٠٠	إلى حـ/الحساب الختامي	
		إقفال حسابات الايرادات عن الشهر في الحساب الختامي	

ويلاحظ أنه اذا تعددت الحسابات في أي طرف من طرفي القيد أو كلاهما فإنها تسبق باصطلاح «من مذكورين» إذا كان التعدد في الطرف المدين كما هو موضح بالقيد السابق، وباصطلاح «الى مذكورين» إذا كان التعدد في الطرف الدائن، كما هو واضح من القيد التالي:

٦٠٣٢٠		من حـ/الحساب الختامي	٢/٢٨
		الى مذكورين	
	٥٣٥٠	حـ/الأجور	
	١٧٦	حـ/الوقود والزيوت	
	٦٩٠	حـ/المياه والانارة	
	١٦٤	حـ/مصروفات الدعاية والاعلان	
	٥٣٦٠٠	حـ/تكلفة البضاعة المباعة	
		اقفال حسابات المصروفات عن الشهر في الحساب الختامي	

وعندما يتم ترحيل قيود الاقفال السابقة الى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ يترتب على ذلك أن أرصدة كل من حسابات الايرادات والمصروفات تصبح مساوية للصفر، ويظهر الحساب الختامي كالآتي (قم بترحيل هذه القيود للحسابات الخاصة بها في المثال السابق للتأكد من ذلك).

الشركة العربية للتجارة والخدمات
الحساب الختامي عن شهر فبراير ١٩٨٥

جنيه	منه	جنيه	له
جنيه	الى مذكورين	جنيه	من مذكورين
٥٣٥٠	الى حـ/الأجور	٣٦٠٠	من حـ/ايرادات الخدمات
١٧٦	الى حـ/الوقود والزيوت	٧٩٥٠٠	من حـ/مبيعات البضاعة
٦٩٠	الى حـ/المياه والانارة		
١٦٤	الى حـ/المصروفات المتنوعة		
٣٤٠	الى حـ/مصروفات الدعاية والاعلان		
٥٣٦٠٠	الى حـ/تكلفة البضاعة المباعة		
٢٢٧٨٠	صافي الربح (رصيد)		
٨٣١٠٠		٨٣١٠٠	

والواقع أن صافي الربح (أو الخسارة إن وجدت) يمكن الحصول عليها مباشرة من قيود الاقفال، فهي تمثل الفرق بين مجموع الايرادات التي يجعل بها الحساب الختامي دائناً، ومجموع المصروفات التي يجعل بها الحساب الختامي مديناً.

وإذا لم يتم سحب أرباح أو توزيعها على الملاك، فإن هذه الأرباح تضاف إلى الأرباح المحجوزة، وذلك عن طريق جعل الحساب الختامي مديناً، وحساب الأرباح المحجوزة دائناً (والعكس في حالة الخسارة) كالآتي:

٢٢٧٨٠		من حـ/الحساب الختامي
	٢٢٧٨٠	الى حـ/الأرباح المحجوزة
		اقفال أرباح الشهر المحجوزة في حـ/الأرباح المحجوزة

وبترحيل هذا القيد الأخير تصبح أرصدة كل الحسابات الخاصة بالايراد

والمصروفات، بما فيها الحساب الذي يمثل ملخص هذه الحسابات، وهو الحساب الختامي، مساوية للصفر. وتبقى أرصدة حسابات الميزانية.

وتوضع هذه الأرصدة الأخيرة في ميزان مراجعة يطلق عليه «ميزان المراجعة بعد الاقفال» والذي يوفر المعلومات اللازمة لاعداد الميزانية العمومية. أي أن ميزان المراجعة بعد الاقفال يحتوي فقط على الحسابات التي تظهر في الميزانية العمومية حيث يظهر أرصدتها في تاريخ اعداد الميزانية. وهو لا يختلف في الشكل عن أحد النموذجين السابق توضيحهما ولا بد أيضاً أن يتساوى مجموع جانبية. (عليك أن تقوم باعداد ميزان المراجعة للمثال السابق بعد الاقفال وعليك أن تقوم بتصوير الميزانية العمومية للشركة العربية للتجارة والخدمات كما تظهر في آخر فبراير).

٨ ـ خلاصة الفصل وملخص الدورة المحاسبية:

عرضنا في هذا الفصل الاجراءات والأدوات التي تتضمنها الدورة المحاسبية لتحليل وتسجيل وتصنيف وتجميع وتلخيص العمليات التي يقوم بها المشروع، بحيث نتمكن من قياس نتيجة نشاطه كما تظهر من الحساب الختامي ونتمكن من التعرف على سلامة مركزه المالي كما يتضح من الميزانية العمومية.

ويعد «الحساب» من أهم الأدوات المحاسبية لتلخيص التغيرات التي تطرأ على كل عنصر من عناصر الميزانية العمومية. بالاضافة الى كونه أداة التصنيف الرئيسية في المحاسبة حيث يحتوي كل حساب على صنفا واحداً متجانساً وعلى هذا الأساس فقد بدأنا بعرض أكثر أشكال الحسابات استخداماً وهو الذي يتخذ شكل حرف T، ثم وضحنا كيف يتم تقسيم الحسابات الى مجموعات مدينة ومجموعات دائنة، بحيث تتحقق المراجعة الحسابية التلقائية. وقد ذكرنا أن حسابات الأصول وحسابات المصروفات تزداد في جانبها الأيمن وتنقص في جانبها الأيسر بينما حسابات حقوق الملكية والالتزامات والايرادات تنقص في جانبها الأيمن وتزداد في جانبها الأيسر. ويطلق على الجانب الأيمن من كل الحسابات الخاصة بهذه المجموعات الخمس الجانب

المدين بينما يطلق على الجانب الأيسر منها الجانب الدائن. وعلى هذا الأساس تزداد حسابات الأصول والمصروفات بجعلها مدينة وتنقص بجعلها دائنة، والعكس صحيح بالنسبة لحقوق الملكية والالتزامات والايرادات. وتتحقق المراجعة الحسابية التلقائية عندما تتساوى مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة بطبيعتها (وهي الأصول والمصروفات) مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها (وهي الخصوم والايرادات). ويتم الحصول على رصيد حساب معين عن طريق ايجاد المتمم الحسابي لجانبه الأصغر ليتساوى مع مجموع جانبه الأكبر. ويجب أن نميز بين رصيد أول الفترة المحاسبية في حساب معين ورصيد آخر الفترة لنفس الحساب، فرصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة في الحساب (رصيد النقدية أول الفترة مثلاً يظهر في الجانب الأيمن المدين) بينما يتم الحصول على رصيد آخر الفترة عن طريق تجميع جانبي الحساب وايجاد الفرق بينهما ووضعه في الجانب الأصغر ليتساوى مع الجانب الأكبر.

هذا وقد أطلقنا على القائمة التي تحتوي على أسماء وأرقام الحسابات التي عن طريقها يمكن الحصول على البيانات المحاسبية الخاصة بمشروع معين اصطلاح «دليل الحسابات»، كما يطلق على الدفتر الذي يحتوي على مجموعة الحسابات الواردة في هذا الدليل اسم «دفتر الأستاذ».

كما أوضحنا أن الأصطلاح المحاسبي للجانب الأيمن من أي حساب هو الجانب المدين ويختصر باصطلاح «منه» ويطلق على الجانب الأيسر من أي حساب الجانب الدائن ويختصر باصطلاح «له».

وقد بينا أن إثبات العمليات التي يقوم بها المشروع في حسابات الأستاذ التي تتأثر بها يقتضي تحليلها لتحديد الحساب أو الحسابات التي تجعل مدينة والحساب أو الحسابات التي تجعل دائنة، ويستعين المحاسب في هذا الصدد بما يسمى بدفتر اليومية والذي يمثل سجلاً تاريخياً لتحليل العمليات التي يقوم بها المشروع يوماً بيوم، وعلى حسب ترتيب حدوثها. ويطلق على دفتر اليومية أيضاً ـ والذي عرضنا النموذج الأساسي له وكيفية استخدامه ـ دفتر القيد الأولى. ويجب أن يوضح كل

قيد في دفتر اليومية اسم الحساب (أو الحسابات) الذي يجعل مديناً والمبلغ الذي يجعل مديناً به، واسم الحساب (أو الحسابات) الذي يجعل دائناً والمبلغ الذي يجعل دائناً به، وتاريخ العملية التي أدت الى هذا القيد، والمستند الذي يمكن الرجوع اليه لاثباتها.

ووضحنا بعد ذلك كيف يتم الترحيل من قيود اليومية الى حسابات الأستاذ، وعرفنا نظام الفهرسة المزدوجة.

ويرحل الطرف المدين (الذي يسبق باصطلاح من حـ/) من القيد الى الجانب الأيمن (المدين) من الحساب المسمى فيه ويذكر في خانة البيان الطرف الآخر من القيد (الطرف الدائن). كما يرحل الطرف الدائن من القيد إلى الجانب الأيسر (الدائن) من الحساب المسمى فيه ويذكر في خانة البيان الطرف المدين من القيد.

وتعرضنا في هذا الفصل أيضاً الى ميزان المراجعة وفوائده وكيفية اعداده وأكدنا على ضرورة توازنه، وعرفنا أن توازنه لا يعني مطلقاً عدم وجود أخطاء، ثم حددنا الاخطاء التي يمكن اكتشافها اذا لم يتوازن جانباً الميزان، وعرضنا الاجراءات الواجب اتباعها في هذا الصدد.

وبعد أن يتم اعداد ميزان المراجعة وتحقيق توازن جانبيه يتم اقفال حسابات الايرادات والمصروفات في الحساب الختامي باثبات قيود الاقفال في اليومية العامة. وتجعل حسابات الايرادات (مفردة أو عن طريق قيد مركب) مدينة بأرصدتها مقابل جعل الحساب الختامي دائناً، كما يجعل الحساب الختامي مديناً مقابل جعل حسابات المصروفات دائناً بأرصدتها. وبعد ترحيل قيود الاقفال في حسابات الايرادات والمصروفات، تتوازن هذه الحسابات دون أرصدة وتبقى أرصدة حسابات الميزانية التي يمكن أن توضع في ميزان مراجعة بعد الاقفال تمهيداً لتصوير الميزانية العمومية.

وفيما يلي ملخص مبدئي للاجراءات التي يقوم بها المحاسب حسب

تسلسلها المنطقي حتى مرحلة اعداد الحساب الختامي وتصوير الميزانية العمومية. ويلاحظ أن التسلسل الوارد فيما بعد هو التسلسل الطبيعي والواجب الاتباع في الحياة العملية، رغم أننا لم نلتزم به في العرض في هذا الفصل بغية توصيل المعلومات لذهن القارىء بأسهل وأسرع صورة ممكنة.

١ ـ يجب التحقق من وجود عملية تامة ومنجزة تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها، وتكون العملية تامة عند تمام الاتفاق في شأنها بين طرفين على الأقل تكون إحداها الوحدة المحاسبية، غير أن العمليات التامة لا يمكن إثباتها في دفاتر الوحدة المحاسبية ما لم تكن منجزة في أحد طرفيها على الأقل. ويتم الانجاز إذا ترتب عليها تبادل موارد ذات قيمة اقتصادية، وتكون عملية التبادل قد تمت في أحد طرفيها على الأقل. فتوقيع الوحدة المحاسبية على عقد العمل لأحد عمالها أو موظفيها لا يستلزم معالجة محاسبية لأنه يمثل وعد من العامل بأداء خدمة مقابل وعد من الوحدة باعطائه أجراً، فإذا قام العامل بعمله واستحق بذلك أجره فتصبح هذه العملية موضوعاً للاجراءات المحاسبية، حتى إذا لم يتسلم العامل أجره، حيث تصبح الوحدة مدينة به، ومن ثم تصبح العملية منجزة بأداء العامل لعمله الذي يؤكد تمام عملية التعاقد.

٢ ـ يجب أن تكون العملية مسجلة على مستندات تثبت تمامها أو ناتجة عن اجراءات متعارف عليها ومعترف بها، وعلى المحاسب التحقق من ذلك.

٣ ـ يتم بعد ذلك تحليل العملية اتحديد طرفيها المدين والدائن، ويجري قيدها في دفتر اليومية.

٤ ـ يتم ترحيل العمليات ..بتة في دفتر اليومية الى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ.

٥ ـ يتم في نهاية الفترة المحاسبية، أو عندما تقتضي الحاجة ذلك، ترصيد الحسابات الواردة في دفتر الأستاذ، ويجري اعداد ميزان المراجعة ويتم التحقق من توازن جانبية.

٦ - يتم اقفال حسابات الايرادات والمصروفات في الحساب الختامي ويتم اعداده لتحديد نتيجة العمليات.

٧ - يتم اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال.

٨ - يتم اعداد الميزانية العمومية.

هذا ونتبه أن هذه الاجراءات التي يطلق عليها إجراءات الدورة المحاسبية هي بصفة مبدئية. ذلك لأن هذه الاجراءات تصبح غير كافية في حالة وجود عمليات تامة ومنجزة وتمتد آثارها لعدد من الفترات المحاسبية. وهذا ما سوف نتولى معالجته أساساً في الفصل التالي.

أسئلة وتمارين
على الفصل الخامس

أولاً: الأسئلة:

السؤال الأول: ل مما يأتي:

قم بتعريف كل مما يأتي:

المراجعة الحسابية التلقائية، تحليل العمليات، ميزان المراجعة، خطأ انعكاس الأرقام، الترحيل.

السؤال الثاني:

ما هي الأخطاء التي يمكن أن يساعد ميزان المراجعة على اكتشافها؟

السؤال الثالث:

٣ ـ أذكر مثالاً لخطأ حذف أو سهو، وآخر لخطأ ارتكاب لا تؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة.

السؤال الرابع:

علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك:

(أ) تنقسم الحسابات الى مجموعتين احداهما مدينة بطبيعتها والثانية دائنة بطبيعتها، وتشتمل المجموعة الأولى على حسابات الميزانية وتشتمل المجموعة الثانية على حسابات النتيجة.

(ب) الحسابات التي تجعل مدينة في جانبها الأيمن هي حسابات الأصول

والمصروفات، والحسابات التي تجعل مدينة في جانبها الأيسر هي حسابات الخصوم والايرادات.

(جـ) يؤدي جعل حساب ما مديناً الى نقص رصيد الحساب بالقيمة التي جعل مديناً بها بصرف النظر عن طبيعة الحساب.

(د) يظهر رصيد أول الفترة في الجانب المدين من الحساب بينما يظهر رصيد آخر الفترة في الجانب الدائن منه.

(هـ) يتم تسجيل عمليات الايرادات والمصروفات في مجموعة من الحسابات مستقلة عن حسابات الميزانية، لان هذه العمليات لا تؤثر في حسابات الميزانية.

(و) يمكن أن تؤدي زيادة الايرادات بجعل حساباتها دائنة الى زيادة الأصول بجعل حساباتها مدينة أو إلى زيادة حقوق الملكية بجعل حساباتها دائنة، حيث أن زيادة الأصول تؤدي حتماً الى زيادة حقوق الملكية.

(ز) إذا تعددت حسابات الطرف المدين لعملية ما فإن هذا بالضرورة يستدعي أن تتعدد حسابات الطرف الدائن لنفس العملية، لأن مجموع طرفي العملية الواحدة لا بد وأن يكونان متساويان.

(ح) عند تحليل العمليات الى طرفيها المدين والدائن يمكن الاسترشاد بالقواعد الآتية:

المدين يعني: زيادة الأصول، زيادة الايرادات، زيادة حقوق الملكية، نقص الالتزامات، نقص المصروفات.

الدائن يعني: نقص الأصول، نقص المصروفات، نقص حقوق الملكية، زيادة الايرادات، زيادة الالتزامات.

(ط) قام محاسب الشركة بترحيل الطرف المدين لقيد يخص حساب الوقود والزيوت الى حساب العدد والأدوات والمهمات فأدى ذلك الى عدم توازن ميزان المراجعة.

(ي) إذا كان الفرق بين جانبي ميزان المراجعة يقبل القسمة على ٢ فإن

الخطأ قد يكون ناتجاً عن حذف صفر واخذ من يمين أي رقم ظاهر في الميزان، أو قد يكون ناتجاً عن انعكاس الأرقام.

(ك) إذا عجز المحاسب عن اكتشاف الخطأ الذي يؤدي إلى عدم توازن جانبي ميزان المراجعة فإنه يصبح من الواجب عليه ان يقوم بمراجعة جميع العمليات منذ بداية قيدها في اليومية حتى اعداد الميزان.

(ل) تقفل حسابات الايرادات في حسابات المصروفات لاجراء المقاصة بينها والتعرف على رقم الأرباح أو الخسائر.

(م) يتم إقفال حسابات الأصول والخصوم في الميزانية العمومية أسوة بحسابات الايرادات والمصروفات.

(ن) يتم الترحيل من دفتر اليومية الى حسابات الأستاذ بمجرد الانتهاء من إثبات كل قيد في اليومية حتى لا يسهو المحاسب عن ترحيل أي قيد.

السؤال الخامس:

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بعد سياق المبررات الكافية:

١ - الحساب يعتبر من الأدوات المحاسبية الهامة التي مكنت المحاسبة من أن تكون وسيلة منظمة للحساب لأن:

أ - يمكن الحساب من تصنيف المعاملات المحاسبية أصنافاً متجانسة حيث يمكن من جعل كل شيء لدى الوحدة المحاسبية أو عليها أو تتعامل فيه حساباً خاصاً.

ب - إذا انقسمت الحسابات إلى مجموعتين لكل مجموعة طبيعة خاصة ومضادة لطبيعة المجموعة الثانية لتحقق مبدأ المراجعة الحسابية التلقائية.

جـ - يمكن الحساب من التوقف على التغيرات التي تطرأ على شيء معين على مدار الفترة المحاسبية.

د ـ كل ما تقدم هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٢ ـ تنقسم الحسابات إلى مجموعتين إحداهما مدينة بطبيعتها والثانية دائنة بطبيعتها حيث:

أ ـ تنطوي المجموعة الأولى على حسابات الأصول وحسابات المصروفات وتنطوي المجموعة الثانية على حسابات حقوق الملكية والايرادات والالتزامات.

ب ـ تزداد حسابات المجموعة الأولى في جانبها الأيمن المدين وتنقص في جانبها الأيسر الدائن بينما تزداد حسابات المجموعة الثانية في جانبها الأيسر الدائن وتنقص في جانبها الأيمن المدين.

جـ ـ يلزم ذلك لتطبيق قاعدة القيد المزدوج وتحقيق مبدأ المراجعة الحسابية التلقائية.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٣ ـ يقع رصيد أي حساب في نهاية الفترة المحاسبية في الجانب المضاد لطبيعة الحساب لأن:

أ ـ رصيد آخر لفترة هو المتمم الحسابي للجانب الأصغر ليتساوى مع الجانب الأكبر ويكون الجانب المدين هو الأكبر في الحسابات المدينة بطبيعتها ويكون الجانب الدائن هو الأكبر في الحسابات الدائنة بطبيعتها.

ب ـ إيجاد الرصيد في نهاية الفترة محاسبياً (أي معرفة الموجود في الحساب في تلك اللحظة) يقتضي إيجاد الفرق بين جانبيه بطريقة المتمم الحسابي.

جـ ـ الجانب الأصغر لأي حساب مدين بطبيعته لا يمكن أن يكون الجانب الدائن والعكس صحيح بالنسبة لأي حساب دائن بطبيعته.

هـ ـ كل ما تقدم هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٤ ـ يختلف رصيد أول الفترة في حسابات الأصول والخصوم عن رصيد آخر الفترة في أن:

أ - رصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة في الحساب على حسب طبيعته بينما رصيد آخر الفترة يظهر كمتمم حسابي في الجانب المضاد لطبيعة الحساب، حيث الأصول مدينة بطبيعتها والخصوم دائنة بطبيعتها.

ب - رصيد أول الفترة يمثل الموجود في الحساب في بداية الفترة قبل إثبات معاملات الفترة بينما رصيد آخر الفترة يمثل الموجود في الحساب بعد إثبات معاملات الفترة التي أدت إلى تغيره أو بقائه على ما كان عليه في بداية الفترة.

جـ - يعتبر رصيد نهاية فترة معينة لحساب معين هو رصيد بداية الفترة التالية لنفس الحساب ولا شك في اختلاف الفترة المنتهية عن الفترة التالية طبقاً لعرف استقلال الفترات المحاسبية.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

٥ - يستحيل عملياً معالجة الزيادة والنقص في حسابات الايرادات والمصروفات في معادلة الميزانية حيث:

أ - تتعدد هذه الحسابات وتتعدد العمليات الخاصة بها على مدار الفترة المحاسبية بما يجعل معالجتها في معادلة الميزانية أمراً صعباً ويؤدي إلى فقد كثير من المعلومات الهامة حول تفاصيلها.

ب - لا يمكن في هذه الحالة استخدام الحسابات بكفاءة لتصنيف العمليات على حسب نوعها كل في حساب مستقل.

جـ - يقلل ذلك من إمكانية تطبيق مبدأ التخصص وتقسيم العمل في شأن تنفيذ الاجراءات المحاسبية.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

٦ - إذا بلغت مبيعات البضاعة خلال فترة معينة ٦٠٠٠٠٠ جنيه وكان ذلك يمثل مصدر الايرادات الوحيد للفترة المحاسبية التي بلغت جملة مصروفاتها من تكلفة بضاعة مباعة وأجور وإيجار وخلافه ٥٥٠٠٠٠ جنيه، وكان المحصل من هذه المبيعات نقداً يبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه بينما المصروفات

المستحقة التي لم تسدد بعد تبلغ ١٠٠٠٠ جنيه فإنه يترتب على ذلك:

أ - تزداد الأصول في نهاية الفترة المحاسبية بمقدار ٥٠٠٠٠ جنيه وكذلك الأرباح المحجوزة.

ب - تزداد الأصول في نهاية الفترة المحاسبية بمقدار ٦٠٠٠٠ جنيه وتزداد الأرباح المحجوزة بمقدار ٥٠٠٠٠ جنيه وتزداد الالتزامات بمقدار ١٠٠٠٠ جنيه.

جـ - تزداد الأصول بمقدار ٥٠٠٠٠٠ جنيه وتنقص بمقدار ٥٥٠٠٠٠ جنيه رغم زيادة حقوق الملكية بمقدار ٥٠٠٠٠ جنيه.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

٧ - يمثل الحساب الختامي المستودع الذي توزن فيه جملة أرصدة حسابات إيرادات الفترة وجملة أرصدة حسابات مصروفات الفترة بغية التوصل إلى:

أ - معرفة نتائج عمليات الوحدة المحاسبية عن الفترة من أرباح أو خسائر.

ب - تلخيص أثر عمليات الايرادات والمصروفات في رقم واحد يضاف جبرياً للأرباح المحجوزة.

جـ - إقفال حسابات الايرادات والمصروفات لعدم وجود كيان حقيقي للعناصر التي تمثلها.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

٨ - لكل قيد مزدوج طرفان متساويان في القيمة أحدهما مدين والآخر دائن حيث:

أ - يجعل الحساب الوارد في الطرف المدين مديناً بالقيمة فتؤدي إلى زيادته إذا كان من الحسابات المدينة بطبيعتها أو إلى نقصه إذا كان من الحسابات الدائنة بطبيعتها.

ب - يجعل الحساب الوارد في الطرف الدائن دائناً بالقيمة فتؤدي إلى زيادته إذا كان من الحسابات الدائنة بطبيعتها وتؤدي إلى نقصه إذا كان من الحسابات المدينة بطبيعتها.

جـ ـ هو توجيه محاسبي بجعل الحساب أو الحسابات الواردة في الطرف المدين مدنية بالقيمة الواردة مقابل كل منها وجعل الحسابات الواردة في الطرف الدائن دائنة بالقيمة الواردة مقابل كل منها، وهذه الحسابات طبعاً تقع في دفتر الأستاذ.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء ما تتقدم.

٩ ـ يمكن ميزان المراجعة من اكتشاف أخطاء السهو أو الحذف أو الارتكاب التي تقع في إحدى خطوات الدورة المحاسبية إذا:

أ ـ أدت هذه الأخطاء إلى عدم توازن جانبي الميزان.

ب ـ لا يمكن لمثل هذه الأخطاء أن تؤدي إلى عدم توازن جانبي الميزان إلا إذا كانت تخل بقاعدة القيد المزدوج في إحدى خطوات الدورة المحاسبية.

جـ ـ يمكن أن تقع هذه الأخطاء في الترصيد أو الترحيل مثل عكس الأرقام أو إنزلاق الأصفار وخلافه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

١٠ ـ إذا بلغت جملة الأرصدة المدينة التي تساوي جملة الأرصدة الدائنة في ميزان المراجعة مبلغ ٧٨٠٠٠٠ جنيه، وكان من بين هذه الأرصدة المدينة ما تبلغ جملته ٣٣٠٠٠٠ جنيه تمثل مصروفات بينما بلغت جملة أرصدة الايرادات ٣٨٠٠٠٠ جنيه، فإن:

أ ـ جملة الأصول = جملة الخصوم = ٤٥٠٠٠٠ جنيه بعد إعداد الحساب الختامي.

ب ـ يجعل الحساب الختامي مديناً بمبلغ ٣٣٠٠٠٠ جنيه ودائناً بمبلغ ٣٨٠٠٠٠ جنيه ليكون صافي الربح ٥٠٠٠٠ جنيه.

جـ ـ ما لم يتم ترحيل صافي الربح لحساب الأرباح المحجوزة فإن جانب الأصول في الميزانية سوف يبلغ ٤٥٠٠٠٠ جنيه بينما يبلغ جانب الخصوم ٤٠٠٠٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة جمال الدين خلال شهر مارس:

أول مارس تكونت الشركة برأس مال قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه سددها جمال الدين نقداً.

٥ اقترضت الشركة من البنك ٢٠٠٠٠ جنيه.

٦ اشترت الشركة سيارة نقل لاستخدامها في عملياتها بمبلغ ٦٦٠٠ جنيه.

٩ أدت الشركة خدمات لعملائها لم تتحصل قيمتها بعد بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه.

١١ بلغت الأجور المستحقة للعمال والموظفين عن العشر أيام الأولى ١٤٠٠ جنيه ولكنها لم تسدد بعد.

١٢ حصلت الشركة من عملائها ٣٠٠٠ جنيه من قيمة المبلغ المستحق.

١٥ قامت الشركة بسداد الأجور والمرتبات عن العشر أيام الأولى من الشهر.

١٧ اشترت الشركة بضاعة للاتجار فيها بمبلغ ٤٣٠٠٠ جنيه سددت نقداً.

١٩ بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستخدم حتى تاريخه مبلغ ١١٢ جنيه لم تسدد بعد.

٢٣ بلغت الأجور المستحقة عن العشر أيام الثانية من الشهر ١٤٦٠ جنيه ولم تسدد بعد.

٢٤ باعت الشركة بضاعة بمبلغ ٢١٥٠٠ جنيه لعملائها تحصلت نقداً.

٢٥ سددت الشركة الأجور المستحقة عن العشر أيام الثانية من الشهر.

٣١ تحددت تكلفة البضاعة التي تم بيعها بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه.

٣١ بلغت الأجور المستحقة عن باقي الشهر ١٥٠٠ جنيه.

٣١ بلغت مصاريف المياه والانارة المستحقة والتي لم تسدد بعد ١٢٨ جنيه.

المطلوب:

١ - قم بفتح حسابات الأستاذ اللازمة لاثبات هذه العمليات فيها، مع وضع تاريخ العملية في الخانة المخصصة لذلك في كل حساب.

٢ - قم بترصيد هذه الحسابات في نهاية الشهر وقم باعداد ميزان المراجعة في ذلك التاريخ.

التمرين الثاني:

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة سعد الدين عن شهر ابريل.

٢ ابريل تكونت الشركة برأس مال نقدي قدره ٥٠٠٠٠ جنيه.

٣ سددت الشركة ايجار المكان الذي تشغله عن شهر ابريل ويبلغ قدره ٥٠٠ جنيه.

٥ اشترت الشركة أثاثاً وتركيبات بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقداً.

٧ سددت الشركة مصاريف دعاية وإعلان عن الشهر بمبلغ ٢٠٠ جنيه.

٩ أدت الشركة خدمات لعملائها بمبلغ ٧٦٠٠ جنيه تحصلت نقداً.

١٣ اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ١٨٣٠٠ جنيه ولم تسدد قيمتها بعد.

١٥ سددت الأجور والمرتبات المستحقه عن النصف الأول من الشهر والبالغ قدرها ٢٣٥٠ جنيه.

١٩ باعت الشركة بضاعة لعملائها بمبلغ ٢٢٧٠٠ جنيه على أن تسدد قيمتها بعد مرور ٣٠ يوم.

٢٢ حصلت الشركة مبلغ ١٦٠٠ جنيه عن خدمات تم اداؤها للعملاء.

٢٤ اشترت الشركة قطعة أرض فضاء لاقامة ورشة صيانة عليها بمبلغ ١١٥٠٠ جنيه.

٣٠ بلغت الأجور المستحقة عن النصف الأخير من الشهر ولم تسدد بعد ٢٣٥٠ جنيه.

٣٠ سددت فاتورة المياه والانارة عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه.

٣٠ بلغت تكلفة البضاعة المباعة للعملاء خلال الشهر ١٤٤٠٠ جنيه.

٣٠ بلغت المصروفات النثرية التي تم سدادها نقداً عن الشهر ٨٠ جنيه.

المطلوب:

١ ـ قم بتصوير حسابات الأستاذ اللازمة لاثبات هذه العمليات فيها. مع وضع تاريخ العملية في الخانة المخصصة لذلك في كل حساب.

٢ ـ قم بترصيد الحسابات في نهاية الشهر، واعداد ميزان المراجعة في هذا التاريخ.

٣ ـ قم باعداد الحساب الختامي للشركة عن شهر ابريل.

٤ ـ قم بتصوير الميزانية العمومية كما تظهر في آخر ابريل.

التمرين الثالث:

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة صفاء الدين كما تظهر في آخر ابريل ١٩٨٥ (الميزانية الافتتاحية في أول مايو).

الأصول		الخصوم	
جنيه		جنيه	
١٦٨٠٠	وسائل نقل	١٢٠٠٠	رأس المال
٤٥٢٠٠	أثاث وتركيبات	٦٤٤٠٠	أرباح محجوزة
١٤٥٢٠٠	عملاء	٨٠٠٠٠	أوراق دفع
١٠٢٠٠٠	نقدية	٤٤٨٠٠	الدائنون
٣٠٩٢٠٠		٣٠٩٢٠٠	

وقد قامت الشركة بالعمليات التالية خلال شهر مايو ١٩٨٥ :

٢ مايو سددت ايجار شهر مايو والبالغ قدره ٣٦٠٠ جنيه.

٥ سددت ٤٥٠٠٠ جنيه من أوراق الدفع.

٦ باعت خدمات لعملائها نقدا بمبلغ ٧٤٠٠ جنيه.

٧ حصلت من عملائها مبلغ ٨٢٢٠٠ جنيه.

٩ سددت ١٤٨٠٠ جنيه من الدائنون.

١١ اشترت مواد ومهمات لاستخدامها خلال الشهر بمبلغ ١٣٠٠ جنيه على الحساب.

١٥ باعت خدمات لعملائها على الحساب بمبلغ ١١١٠٠ جنيه.

١٧ أضافت للأثاث والتركيبات ما قيمته ٤٨٠٠ جنيه نقداً.

١٩ سددت مصروفات دعاية وإعلان عن الشهر بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه.

٢١ بلغت مصروفات صيانة وسائل النقل المسددة عن الشهر ٧٥٠ جنيه.

٢٣ زادت الشركة رأس مالها بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.

٢٥ بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتي تحصل قيمتها نقداً مبلغ ٦٥٠٠ جنيه.

٣١ سددت المرتبات والأجور عن الشهر والبالغ قدرها ٥٧٠٠ جنيه.

٣١ بلغت تكلفة المياه والانارة المستهلكة خلال الشهر ١٩٥ جنيه، ولم تسدد بعد.

المطلوب:

١ ـ قم بفتح حسابات أستاذ للعناصر الواردة في الميزانية الافتتاحية، ثم قم باثبات الأرصدة الواردة في الميزانية (أرصدة أول الفترة) فيها.

٢ ـ قم باعداد قائمة لتحليل العمليات التي قامت بها الشركة خلال الشهر موضحاً فيها الطرف المدين لكل عملية والطرف الدائن لها والمبلغ والتاريخ.

٣ ـ من واقع هذه القائمة والاستعانة بالحسابات التي قمت بفتحها في

المطلوب الأول وبإضافة ما تراه مناسباً من حسابات جديدة، قم بإثبات العمليات السابقة في حسابات الأستاذ الملائمة.

٤ ـ قم بترصيد الحسابات وأعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر.

التمرين الرابع:

فيما يلي ملخص للعمليات التي قامت بها شركة بهاء الدين عن شهر يونيو ١٩٨٥.

١ يونيو تكونت الشركة برأس مال قدره ٤٠٠٠٠ جنيه.
٢ دفعت الشركة ١٦٠٠ جنيه ايجار مكان لمزاولة أعمالها فيه عن شهر يونيو.
٤ تعاقدت الشركة على استخدام أحد ورش الصيانة المملوكة لشركة الزعفراني في مزاولة أعمالها اعتباراً من أول شهر أغسطس ١٩٨٥ مقابل ايجار شهري قدره ٣٠٠٠ جنيه يسدد في بداية كل شهر.
٧ استأجرت الشركة سيارتان للنقل الخفيف لاستخدامها في أداء الخدمات لعملائها مقابل ايجار شهري قدره ٨٠٠ جنيه سددت نقداً.
٩ تم شراء مواد ومهمات صيانة لاستخدامها خلال الشهر بمبلغ ١٩٠ جنيه نقداً.
١٥ بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستخدمة حتى تاريخه ٦٠ جنيه سددت نقداً.
١٦ بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٣٤٨٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢١٣٠ جنيه.
٢٠ اشترت الشركة أثاثا وتركيبات بمبلغ ١٣٧٥٠ جنيه، سددت منها نقداً ٨٠٠ جنيه والباقي يستحق السداد بعد شهر.
٢٥ سددت الشركة مصروفات دعاية وإعلان عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه.
٣٠ بلغت الأجور والمرتبات المستحقة للعاملين عن الشهر ٢٥٤٠ جنيه سدد منها نقداً ٢١٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقاً للعاملين.

٣٠ بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء عن النصف الثاني من الشهر ٤٢٠٠ جنيه، تحصل منها نقداً ٣١٠٠ جنيه.

٣٠ قررت الشركة زيادة رأسمالها بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه اعتباراً من أول شهر يوليو ١٩٨٥.

المطلوب:

١ ـ إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات هذه العمليات في دفتر يومية شركة بهاء الدين عن شهر يونيو ١٩٨٥. قم باستخدام نموذج كامل لدفتر اليومية كما هو موضح بالفصل، ولا تنسى شرح كل قيد شرحاً مختصراً.

٢ ـ قم بترحيل هذه العمليات لحسابات الأستاذ الملائمة باستخدام النموذج المبسط لشكل الحساب.

التمرين الخامس:

تكونت شركة عبد الغفار للخدمات والتجارة في أول يناير ١٩٨٥ برأس مال قدره ٢٠٠٠٠٠ جنيه.

وفيما يلي دليل الحسابات الخاص بالشركة:

رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
١٠١	آلات لف وحزم	٢٠١	رأس المال
١٠٢	أثاث وتركيبات	٢٠٢	الأرباح المحجوزة
١٠٣	عدد وأدوات	٢١١	الدائنون
١٠٤	سيارات نقل	٢١٢	أوراق الدفع
١١١	بضاعة	٢١٣	مصروفات مستحقة
١١٢	مصروفات مقدمة	٣٠١	تكلفة البضاعة المباعة
١١٣	أوراق قبض	٣٠٢	أجور ومرتبات
١١٤	عملاء	٣٠٣	مواد ومهمات صيانة
١١٥	نقدية	٣٠٤	ايجار مباني ومكاتب
٤٠١	ايرادات خدمات	٣٠٥	مصروفات عمومية
٤٠٢	مبيعات بضاعة	٣٠٦	وقود وزيوت
٤٠٣	ايرادات متنوعة	٢٠٣	الحساب الختامي

وقد قامت الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير ١٩٨٥.

رقم المستند	التاريخ	العملية
١	١/١	تحصلت قيمة رأس المال نقداً.
٢	١/٣	قامت الشركة بشراء آلات لف وجرم بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه نقداً.
٣	١/٣	قامت الشركة باستئجار مكان لمزاولة عملياتها فيه بإيجار شهري قدره ٦٠٠ جنيه تم سداده.
٤	١/٥	قامت الشركة بشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ٢٠٣٠٠ جنيه، سدد منها ١٠٣٠٠ جنيه نقداً والباقي يستحق السداد بعد شهر.
٥	١/٧	اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه تستحق السداد بعد عشرة أيام.
٦	١/٨	بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والمتحصلة نقداً حتى تاريخه ٤٣٥٠ جنيه وما زال يستحق قبل العملاء مبلغ ٢٦٥٠ جنيه.
٧	١/١٠	اتفقت الشركة مع محطة التليفزيون الرئيسية على القيام بالاعلان عن نشاطها خلال شهري يناير وفبراير مقابل مبلغ ٦٠٠ جنيه وقد قامت الشركة بسداد القيمة بالكامل.
٨	١/١٢	بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٣١٥٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢٢٥٠٠ جنيه وحصلت الشركة على أوراق قبض بالباقي تستحق بعد ثلاثة أشهر.
٩	١/١٤	اشترت الشركة سيارة نصف نقل بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه نقداً.
١٠	١/١٥	بلغت المصروفات العمومية المسددة حتى تاريخه ٢٤٦٠ جنيه.
١١	١/١٦	بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستهلك حتى تاريخه والمسدد قيمته نقداً ١٣٤٠ جنيه.
١٢	١/١٧	اشترت الشركة بعض العدد والأدوات لزوم عمليات الصيانة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه على الحساب.

١٣	١/١٧	سددت الشركة قيمة البضاعة المشتراة في ١/٧ .
١٤	١/١٩	اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه سدد منها ١٥٠٠٠ جنيه نقداً، وحررت الشركة أوراق دفع تستحق السداد في ٣٠ يوم بالباقي .
١٥	١/٢١	باعت الشركة بضاعة لعملائها بمبلغ ٢٨٦٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٩٤٠٠ جنيه والباقي يستحق بعد ١٥ يوم .
١٦	١/١٤	حصلت الشركة على ايرادات متنوعة من عمليات سمسرة وعمولات مختلفة بلغت قيمتها ٧٨٠ جنيه تحصلت نقداً .
١٧	١/٣١	بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٤٧٥٠٠ جنيه .
١٨	١/٣١	بلغت المرتبات والأجور المستحقة للعاملين عن الشهر ٦٤٠٠ جنيه، سدد منها حتى تاريخه ٥٨٠٠ جنيه .
١٩	١/٣١	بلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة عن الشهر والمسدد قيمتها نقداً ١٤٦٠ جنيه .
٢٠	١/٣١	بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ١/١٠ حتى تاريخه ٣٤٥٠ جنيه، تحصل منها اليوم ٢١٠٠ جنيه .
٢٠	١/٣١	بلغت المصروفات العمومية عن النصف الثاني من الشهر ٢٦٤٠ جنيه، سدد منها ٢٣٤٠ جنيه .

المطلوب:

١ - قم باعداد حسابات أستاذ للحسابات الواردة في دليل حسابات الشركة .

٢ - قم باجراء قيود اليومية لاثبات العمليات التي قامت بها الشركة خلال الشهر ثم قم بترحيلها لحسابات الأستاذ الخاصة بها .

٣ - قم باعداد ميزان المراجعة وتحقق من توازن جانبية .

٤ - قم باجراء قيود الاقفال اللازمة ثم قم باعداد الحساب الختامي للشركة .

٥ ـ قم باعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال، وتصوير الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١/٣١.

التمرين السادس:

بدأت شركة عبد الغفار للخدمات والتجارة عملياتها بالميزانية الافتتاحية التي قمت بتصويرها في التمرين السابق مباشرة في ١٩٨٥/١/٣١. وفيما يلي ملخص للعمليات التي قامت بها الشركة خلال شهر فبراير:

رقم المستند	التاريخ	العملية
٢١	٢/١	زادت الشركة رأس مالها بمقدار ٥٠٠٠٠ جنيه نقداً.
٢٢	٢/٥	سددت الشركة المصروفات المستحقة من الشهر السابق، وسددت الايجار عن الشهر الحالي.
٢٣	٢/٨	حصلت الشركة مبلغ ٦٥٠٠ جنيه من العملاء.
٢٤	٢/١٠	اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه على الحساب.
٢٥	٢/١٣	بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٦٤٥٠ جنيه تحصل منها نقداً ٤٣٥٠ جنيه.
٢٦	٢/١٥	بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٣٦٧٠٠ جنيه، تحصل منها ٢٠٢٠٠ جنيه.
٢٧	٢/١٩	سددت الشركة أوراق الدفع المستحقة عليها في ذلك التاريخ (٣٠٠٠٠ جنيه).
٢٨	٢/٢٣	اشترت الشركة عددا وأدوات اضافية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه نقداً وسددت ثمن العدد والأدوات التي تم شرائها في الشهر السابق.
٢٩	٢/٢٦	سددت الشركة لدائنيها مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، وحصلت من عملائها ١٠٠٠٠ جنيه.
٣٠	٢/٢٨	بلغت المصروفات العمومية عن الشهر ٤٣٥٠ جنيه، سدد منها ٤١٠٠ جنيه.

٣١	٢/١٨	بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٤٠٢٠٠ جنيه.
٣٢	٢/٢٨	بلغت مبيعات البضاعة عن النصف الثاني من الشهر ٣٢٣٠٠ جنيه، منها ٢٢٢٠٠ نقداً والباقي على الحساب.
٣٣	٢/٢٨	بلغت المرتبات والأجور المستحقة والمسددة بالكامل عن الشهر ٥٧٠٠ جنيه، وبلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة والتي لم تسدد قيمتها بعد ٩٨٠ جنيه.
٣٤	٢/٢٨	بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ٢/١٤ حتى تاريخه ٧٩٠ جنيه لم يتحصل منها شيء، كما بلغت الايرادات المتنوعة ٣٤٠ جنيه تحصلت نقداً.

المطلوب:

١ ـ بالاستعانة بدليل الحسابات الوارد في التمرين السابق قم بفتح حسابات الأستاذ وإثبات الأرصدة الواردة في الميزانية الافتتاحية لشهر فبراير فيها.

٢ ـ قم باجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات شهر فبراير ثم قم بترحيلها لحسابات الأستاذ الملائمة.

٣ ـ قم باعداد ميزان المراجعة، واجراء قيود الاقفال اللازمة.

التمرين السابع:

فيما يلي قيود الاقفال وميزان المراجعة بعد الاقفال لشركة عبد الودود العامة للخدمات والصيانة.

أولاً: قيود الاقفال:

		من مذكورين	١٩٨٥/٥/٣١
٣٦٧٤٠		حـ/مبيعات الخدمات	
٣٢٦٠		حـ/ايرادات متنوعة	
	٤٠٠٠٠	الى حـ/الحساب الختامي	

٢٤٥٠٠		من حـ/الحساب الختامي	
		الى مذكورين	
	١٤٢٢٠	حـ/الأجور والمرتبات	
	٢٣٣٠	حـ/المصروفات الادارية	
	٣٥٥٠	حـ/مصروفات الصيانة	
	٤٠٠	حـ/مصروفات الدعاية والاعلان	
	٣٠٠	حـ/المياه والانارة	
	٢٥٠٠	حـ/الوقود والزيوت والقوى المحركة	
	٢٠٠	حـ/الفوائد المدينة على القروض	
	١٠٠٠	حـ/مصروفات التأمين ضد الحريق	
؟		من حـ/الحساب الختامي	١٩٨٥/٥/٣١
	؟	الى حـ/الأرباح المحجوزة	؟

ثانياً: ميزان المراجعة بعد الاقفال:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٦٠٠٠		أراضي
١٢٠٠٠		مباني
١٨٠٠٠		آلات ومعدات
٢٠٠٠٠		عملاء
٥٠٠٠		أوراق قبض
٤٢٠٠٠		نقدية
	؟	رأس المال
	٣٩٥٠٠	الأرباح المحجوزة
	٣٥٠٠	دائنون
١٠٣٠٠٠	١٠٣٠٠٠	

المطلوب:

١ - قم باستكمال قيود الاقفال وميزان المراجعة بعد الاقفال.

٢ - قم باعداد ميزان المراجعة قبل الاقفال.

٣ - قم باعداد الحساب الختامي عن الشهر والميزانية العمومية كما تظهر في نهاية الشهر.

الفصل السادس

في المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة وتسوية الحسابات

١ ـ مقدمة:

عرضنا في الفصل السابق دورة الاجراءات المحاسبية والتي يمكن بانتهائها التعرف على نتائج عمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية من أرباح أو خسائر، وتحديد مركزه المالي في نهاية هذه الفترة. واذا كانت عمليات المشروع مستمرة على مدى عدة فترات محاسبية، فإن أمر تحديد نتيجة نشاطه من أرباح أو خسائر على وجه الدقة يتطلب الانتظار حتى انتهاء المشروع بصفة نهائية بانتهاء حياته. غير أن الحاجة الى معلومات محاسبية للوقوف على مدى نجاح المشروع في تحقيق أهدافه التي أنشىء من أجلها ـ وهو الأمر الذي يهم ادارة المشروع والمستثمرين فيه في المقام الأول ـ تتطلب قياس نتائج عمليات المشروع على فترات دورية متقاربة، أطلقنا على كل منها فيما سبق الفترة المحاسبية، حتى تساعد المعلومات الناتجة من يهمهم الأمر في اتخاذ القرارات المناسبة. ومن أمثلة هذه القرارات، قرارات توسيع مجالات عمل المشروع أو انكماشها، التحول الى أنشطة جديدة، أو الاستمرار في الأنشطة القائمة، وما إلى ذلك. ولهذه الأسباب وغيرها يتم إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية في نهاية كل فترة محاسبية.

ويتطلب اعداد الحسابات الختامية والميزانية في نهاية الفترة المحاسبية افتراض توقف نشاط المشروع، أو انقطاعه، في ذلك التاريخ حتى يمكن قياس نتائج نشاطه عن الفترة. ويتطلب هذا الانقطاع أو التوقف المفترض أن تتم تسوية أرصدة الحسابات لما يجب أن تكون عليه في ذلك التاريخ حتى تتحقق المقابلة السليمة للايرادات التي تخص الفترة المحاسبية بما يتعلق بها من مصروفات لأغراض قياس

نتيجة نشاط المشروع عن الفترة قياساً سليماً.

٢ ـ العمليات التامة والمنجزة والعمليات المنتهية الآثار والعمليات مستمرة الآثار:

تتطلب المقابلة السليمة لإيرادات الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات في ظل استمرار نشاط المشروع على مدى عدد غير معروف من الفترات المحاسبية، ضرورة تحديد نصيب الفترة التي يتم إعداد الحساب الختامي عنها من إيرادات ومصروفات تحديداً دقيقاً. والواقع أن عمليات الايرادات والمصروفات تتم على مدار الفترة ويتم إثباتها دفترياً وترحيلها لحساباتها إذا كانت تامة ومنجزة، كما سبق وذكرنا.

غير أن العمليات التامة والمنجزة التي تقع خلال الفترة المحاسبية (أو لهذا الغرض في فترات محاسبية سابقة) قد تنتهي الآثار المترتبة عليها خلال الفترة المحاسبية أو قد تمتد آثارها لتغطي عدداً من الفترات المحاسبية. وسوف نطلق على الأولى العمليات المنتهية ونطلق على الثانية العمليات المستمرة.

والعمليات المنتهية هي التي تقع خلال الفترة المحاسبية وتنتج كل آثارها خلال نفس الفترة. فمجرد شراء البضاعة مثلاً، ولو تمت نقداً تعتبر في حد ذاتها عملية تامة ومنجزة ولكنها غير منتهية الآثار. ذلك لأن البضاعة يتم شرائها لأغراض إعادة بيعها بغية تحقيق أرباح من وراء ذلك. فما لم يتم بيع البضاعة لتنتج كل الآثار المبتغاة من شرائها لأغراض إعادة بيعها تكون عملية الشراء غير منتهية الآثار. والعمليات المنتهية الآثار خلال الفترة المحاسبية تنطوي على ما يتم سداده نقداً من مصروفات مقابل خدمات تم الحصول عليها بالفعل، كالحصول على خدمات العاملين وسداد الأجور مقابل ذلك، أو الحصول على خدمات المبنى المستأجر مقابل سداد الايجار (الأجرة)، وما يتم الحصول عليه نقداً من إيرادات مقابل خدمات أديت بالفعل أو أصول يتم شرائها لأغراض إعادة بيعها ويتم بيعها بالفعل. أما إذا كان العاملون قد أدوا الخدمات في الفترة المحاسبية ولم يحصلوا على الأجرة إلا في الفترة التالية، أو كانت البضاعة قد تم

بيعها لعملاء خلال الفترة المحاسبية ولم تتحصل قيمتها إلا في الفترة أو الفترات التالية، فان العملية وإن كانت تامة ومنجزة إلا أن آثارها قد امتدت للفترة التالية، وبالتالي فهي غير منتهية الآثار خلال الفترة المحاسبية التي وقعت فيها.

وحيث أنه يكون لكل عملية تامة ومنجزة يتم إثباتها دفترياً طرفان، فانها قد تكون منتهية الآثار في أحد طرفيها ومستمرة الآثار في الطرف الآخر. فشراء آلات نقداً مثلاً يؤدي إلى جعل حساب الآلات في الأصول مديناً ويؤدي إلى جعل حساب النقدية في الأصول أيضاً دائناً. وهذه العملية من حيث آثارها على النقدية فهي منتهية، فقد نقصت النقدية بثمن الآلات وانتهى الأمر. أما بالنسبة للآلات فهي غير منتهية فالآلات لا يتم شراءها لمجرد الرغبة في ذلك، وإنما يتم شراءها لأغراض استخدامها في عمليات الوحدة المحاسبية عادة لعدد من الفترات المحاسبية. فهي تنتج خدماتها على مدار عدد من الفترات المحاسبية ومن ثم فهي عملية مستمرة ما دامت الآلات يمكن استخدامها لتحقيق أهداف الوحدة المحاسبية. أما إذا كان قد تم شراء الآلات مقابل سداد قيمتها آجلاً (دفعة واحدة أو بالتقسيط)، وامتد هذا الأجل للفترة المحاسبية التالية فان كل من الآلات والالتزام بسداد قيمتها مستقبلاً يعتبر منتجاً لآثار مستقبلية تستمر إلى ما بعد إنتهاء الفترة المحاسبية، ومن ثم فكلاهما مستمر. هذا بينما سداد الأجور نقداً تعتبر من العمليات المنتهية بكلا طرفيها كما سبق ذكره.

فالعمليات المستمرة إذن هي التي تمتد الآثار المترتبة على أحد طرفيها أو كلاهما إلى فترات محاسبية مقبلة بالاضافة إلى إمكانية استفادة الفترة المحاسبية التي تمت وأنجزت فيها بصفة جزئية من هذه الآثار. وتصبح المشكلة هي تجزئة هذه الآثار على الفترات المحاسبية المستفيدة منها، حتى تتحقق المقابلة السليمة للايرادات التي تخص فترة معينة بالمصروفات التي تتعلق بها. ومن هنا تنشأ الحاجة إلى إجراء التسويات اللازمة في نهاية الفترة المحاسبية على الحسابات التي تنطوي على عمليات مستمرة بغية تحديد نصيب الفترة المحاسبية من آثارها وما يخص الفترات التالية.

وسوف نتناول هذه التسويات في نقاط أربعة هي كالتالي:

تحول الأصول إلى مصروفات خلال الفترة المحاسبية، بصفة جزئية أو بصفة كلية، عن طريق استخدامها أو استنفاد خدماتها في مزاولة نشاط المشروع.

المصروفات المستحقة: وهي تمثل الزيادة المستمرة للمصروفات مقابل زيادة الالتزامات دون إثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية.

الايرادات المقدمة: وهي تمثل الزيادة المستمرة في اكتساب الايرادات التي أدت إلى زيادة الأصول والالتزامات بتحصيل قيمتها مقدماً.

الايرادات المستحقة: وهي تمثل الزيادة المستمرة في الايرادات مقابل زيادة الأصول دون إثباتها دفترياً حتى نهاية الفترة المحاسبية.

وسوف نعرض في هذا الفصل لاجراءات تسوية الحسابات التي تنطوي على عمليات مستمرة لتحقيق قاعدة مقابلة الايرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بما يتعلق بها من مصروفات. وسوف يكون ذلك في صورة مبسطة حيث يعالج الموضوع بصورة أكثر تفصيلاً فيما بعد.

٢ ـ ١ تحول الأصول إلى مصروفات:

يتم اقتناء الأصول (شرائها) لأغراض الاستعانة بخدماتها في تأدية عمليات المشروع، أو لأغراض الاتجار فيها كما تنشأ الأصول نتيجة مزاولة المشروع لأنشطته المختلفة. فإذا كان الأصل من الأصول الثابتة، فإن استخدامه في عمليات المشروع لفترة محاسبية معينة يؤدي الى نقص عمره الانتاجي بمقدار الفترة المحاسبية، وبالتالي يؤدي الى نقص قيمته عما كانت عليه في بداية الفترة المحاسبية، ولما كانت هذه الخدمات تساهم في تحقيق الايرادات، فإن تكلفتها لا بد وأن تحمل لتلك الايرادات. ومن ثم يصبح من اللازم تحويل هذه التكلفة التي نفدت إلى مصروف.

أما إذا كان الأصل من الأصول المتداولة، فإنه قد يستنفد بالكامل أو بصفة جزئية في مزاولة نشاط المشروع. فالبضاعة مثلاً عندما يتم شراؤها لأغراض الاتجار

فيها تزيد من مقدار الأصول بزيادة المخزون منها. وعندما يتم بيعها فإن المخزون منها ينقص بمقدار ما تم بيعه، ومن ثم تتحول تكلفة ما تم بيعه من بضاعة إلى مصروف. كذلك بالنسبة لكل عناصر المصروفات التي يتم سدادها مقدماً لتغطي أكثر من الفترة المحاسبية الجارية، فهي عند السداد ليست مصروفاً حيث تتحول إلى مصروف على مدار عدد من الفترات المحاسبية. وإنما هي أصل من الأصول الذي يؤدي إلى توفير خدمات مستقبلية عند سداد قيمته.

وسوف نعالج في هذا البند اجراءات التسوية المتعلقة بتحول الأصول إلى مصروفات بادئين بالمصروفات المقدمة.

٢ - ١ - ١ - المصروفات المقدمة:

تشتمل المصروفات المقدمة على كل عناصر المصروفات التي تتمثل في الغالب في مقابل الحصول على خدمات والتي يتم سداد قيمتها قبل الحصول على الخدمات المتوقعة منها. ومن أمثلة المصروفات المقدمة، الايجار الذي يسدد مقدماً في انتظار الحصول على خدمات الشيء المستأجر، وأقساط التأمين المسددة مقدماً في إنتظار الاستفادة بغطاء التأمين لفترة زمنية لاحقة، والفوائد المسددة مقدماً، وما إلى ذلك.

ولنفترض مثلاً أن شركة راغب للتجارة تستأجر المكان الذي تزاول فيه عملياتها التجارية مقابل ايجار سنوي قدره ١٢٠٠ جنيه تسدد دفعة واحدة في أول ابريل من كل سنة مقدماً. ولنفترض أن الشركة تكونت في أول ابريل ١٩٨٥، على أن تنتهي الفترة المحاسبية الأولى في ١٩٨٥/١٢/٣١ ثم تصبح الفترة المحاسبية بعد ذلك سنة ميلادية كاملة تبدأ في ١/١ وتنتهي في ١٢/٣١ من كل عام.

فعندما تقوم الشركة بسداد الايجار عن السنة في ١٩٨٥/٤/١ يمكن للمحاسب أن يقوم باجراء القيد الآتي:

١٢٠٠ من حـ/الايجار ١٩٨٥/٤/١
١٢٠٠ الى حـ/النقدية
سداد الايجار عن سنة ابتداء من ١٩٨٥/٤/١

ويتم ترحيل طرفي القيد حيث يجعل حساب الايجار مديناً، ويجعل حساب النقدية دائناً. وفي ١٩٨٥/١٢/٣١، بعد ترصيد الحسابات واعداد ميزان المراجعة، يتم اقفال حساب الايجار بمبلغ ١٢٠٠ جنيه ضمن حسابات المصروفات الأخرى في الحساب الختامي طبقاً للاجراءات السابق عرضها في الفصل المتقدم، ذلك باعتبار حساب الايجار من حسابات المصروفات. وتكون النتيجة طبعاً أن تتحمل ايرادات الفترة المحاسبية المكونة من تسعة أشهر (٤/١ الى ١٩٨٥/١٢/٣١) الايجار الخاص باثنى عشر شهراً منها ثلاثة أشهر تقع في الفترة المحاسبية التي تبدأ في ١٩٨٦/١/١. وهذا لا يعد بمثابة مقابلة سليمة لايرادات الفترة بما يتعلق بها من مصروفات.

وللتغلب على هذه المشكلة يمكن أن يقوم المحاسب بتسوية حساب الايجار في نهاية الفترة المحاسبية ليحدد بالضبط ما يخص الفترة المحاسبية، وما يخص فترات محاسبية مقبلة. فما يخص الفترة المحاسبية يعتبر من بنود مصروفاتها، وما يخص فترات محاسبية مقبلة يعد من الأصول الواجب إظهارها في الميزانية العمومية. وحيث أن ما يخص الفترة المحاسبية المنقضية في مثالنا الجاري هو إيجار تسعة أشهر، بينما رصيد حساب الايجار يمثل إيجار سنة كاملة، فإنه يصبح من الواجب انقاص حساب الايجار بما يعادل إيجار ثلاثة أشهر، وذلك قبل إقفاله في الحساب الختامي ويتم ذلك بإجراء القيد التالي:

٣٠٠ من حـ/الايجار المقدم ١٩٨٥/١٢/٣١
٣٠٠ الى حـ/الايجار
تسوية حساب الايجار لتحديد ما يخص
الفترة المحاسبية

ويترتب على ترحيل هذا القيد أن يصبح رصيد حساب الايجار مدينا بمبلغ ٩٠٠ جنيه تمثل ايجار تسعة أشهر ويتم اقفالـه في الحساب الختـامي، بينما يصبح رصيد حساب الايجار المقدم والذي تستفيد منه الفترة التالية مديناً بمبلغ ٣٠٠ جنيه ويعتبر من حسابات الأصول، حتى يتحول الى مصروف في الفترة التالية. ويظهر حسابي الايجار والايجار المقدم في هذه الحالة على الصورة التالية:

منه — حـ/الايجار

١٢٠٠	الى حـ/النقدية	٨٥/٤/١	٣٠٠	من حـ/الايجار المقدم	٨٥/١٢/٣١
			٩٠٠	من حـ/الحساب الختامي	٨٥/١٢/٣١
١٢٠٠			١٢٠٠		

منه — حـ/الايجار المقدم — له

٣٠٠	الى حـ/الايجار	٨٥/١٢/٣١	٣٠٠	رصيد (ميزانية)	٨٥/١٢/٣١
٣٠٠			٣٠٠		

ورغم أن هذا الاجراء يحقق الهدف من تحميل ايرادات الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات، إلا أنه ليس بالاجـراء المنطقي. فـالأصول شيء مـوجود والمصروفات شيء قد نفد بعد أن كـان موجـوداً. ومن المنطقي أن يتحـول جزء من الأصـول إلى مصروفات عنـدما تستنفـد هي أو تستنفـد خـدمـاتهـا المحـددة لقيمتها بصفة جزئية. فالسيارة المستعملة تنخفض قيمتها نتيجة استعمالها ولكنـه لا يمكن إرجاع المستعمل من خدماتها إليها لتعـود جديـدة من جديـد. ويترتب على ذلك أنه بدلاً من اعتبـار المصروف المقدم مصروفـاً عند سـداده، وحيث لم

يتم الحصول على الخدمات المنتظرة من سداده، فهو أولى بالاعتبار أصلا من الأصول القادرة على توفير الخدمات مستقبلياً. وترتيباً على ذلك فانه بدلاً من إجراء قيد سداد الايجار مقدماً عن طريق جعل حساب الايجار مديناً، فإنه يتعين على المحاسب أن يقوم باثبات سداد الايجار مقدماً باجراء القيد التالي:

١٢٠٠		من حـ/الايجار المقدم	١٩٨٥/٤/١
	١٢٠٠	الى حـ/النقدية	
		إثبات سداد الايجار مقدماً عن سنة من ١٩٨٥/٤/١	

وبترحيل طرفي القيد يصبح حساب الايجار المقدم، **وهو من حسابات الأصول**، مديناً بمبلغ ١٢٠٠ جنيه. وإذا ظل الأمر على ذلك حتى اعداد ميزان المراجعة في نهاية الفترة المحاسبية وإقفال حسابات الايرادات والمصروفات في الحساب الختامي، فإن ايرادات الفترة لن تتحمل بنصيبها من الايجار. ويلزم الأمر في هذه الحالة تسوية حساب الايجار المقدم، وهو من الأصول، لمعرفة ذلك الجزء الذي تحول منه إلى مصروف يخص الفترة المنقضية وذلك الجزء الذي يبقى في الأصول ليخدم فترات تالية كل ذلك بحيث تتحمل الفترة بما يخصها من تكلفة هذا الأصل التي تحولت الى مصروف خلالها. ويتم باجراء قيد التسوية الآتي في نهاية الفترة المحاسبية.

٩٠٠		من حـ/الايجار	١٩٨٥/١٢/٣١
	٩٠٠	الى حـ/الايجار المقدم	
		تحميل حساب الايجار بما يخص الفترة من ايجار تم سداده مقدماً.	

ويترتب على ترحيل القيدين السابقين أن يظهر حساباً الايجار والايجار المقدم كالآتي:

منه			حساب الايجار المقدم		له
١٢٠٠	الى حـ/النقدية	٨٥/٤/١	٩٠٠	من حـ/الايجار	٨٥/١٢/٣
			٣٠٠	رصيد (ميزانية)	
١٢٠٠			١٢٠٠		

منه			حساب الايجار		له
٩	الى حـ/الايجار المقدم	٨٥/١٢/٣١			

ثم يقفل حساب الايجار في الحساب الختامي ضمن حسابات المصروفات بقيود الاقفال السابق شرحها. ويظهر رصيد حساب الايجار المقدم في الميزانية العمومية كأصل من الأصول المتداولة، حتى تتم تسويته في الفترة المحاسبية التالية مع حساب الايجار. ويظهر حسابا الايجار، والايجار المقدم في ١٩٨٦/١٢/٣١ بعد اجراء قيد التسوية وقيد الاقفال كما يلي:

منه			حـ/الأيجار المقدم		له
٣٠٠	رصيد	٨٦/١/١	١٢٠٠	من حـ/الايجار	٨٦/١٢/٣١
١٢٠٠	إلى حـ/النقدية	٨٦/٤/١	٣٠٠	رصيد (ميزانية)	٨٦/١٢/٣١
١٥٠٠			١٥٠٠		

منه			حـ/الايجار		له
١٢٠٠	إلى حـ/الايجار المقدم	٨٦/١٢/٣١	١٢٠٠	من حـ/ الحساب الختامي	٨٦/١٢/٣١
١٢٠٠			١٢٠٠		

(عليك أن تقوم باجراء قيود اليومية التي تم ترحيلها لهذين الحسابين).

ولا شك في أفضلية الطريقة الأخيرة منطقياً لمعالجة المصروفات المقدمة في الحياة العملية. وعند سداد المصروف مقدماً يصبح من مكونات الأصول إلى أن تستنفد الخدمات التي أدت إلى سداده، فتتم تسويته في نهاية الفترة المحاسبية في حساب المصروف الخاص به. وما ينطبق على الايجار المقدم، ينطبق على أقساط التأمين المقدمة والفوائد المدينة المقدمة أو أي عنصر مصروف آخر يتم سداده مقدماً ويغطي أكثر من فترة محاسبية واحدة. وسوف نعاود معالجة المصروفات المقدمة بصورة أكثر تفصيلاً فيما بعد.

٢ ـ ١ ـ ٢ ـ تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المواد والمهمات المستخدمة:

تعتبر البضاعة والمواد والمهمات التي تقع في حيازة الوحدة المحاسبية ومن ممتلكاتها في لحظة زمنية معينة من أصولها. وعندما يتم شراء البضائع لأغراض الاتجار فيها أو المواد والمهمات لأغراض استخدامها في مزاولة الأنشطة المختلفة للوحدة فإن ذلك يزيد من مخزون الوحدة من هذه الأصول. وعندما يتم بيع البضاعة، أو جزء منها، أو يتم استخدام المواد والمهمات أو جزء منها، فإن مخزون الوحدة من هذه الأصول ينقص بمقدار ما تم بيعه أو استخدامه. وبمعنى آخر فإن هذه الأصول تتحول الى مصروفات تتعلق بالحصول على ايرادات الفترة المحاسبية بمقدار ما يطرأ عليها من نقص نتيجة البيع أو الاستخدام.

وفيما يختص بالبضاعة، فإننا سبق أن تعرضنا لحساب تكلفة البضاعة المباعة. وعندما يتم شراء البضاعة يجعل حساب البضاعة مديناً (وهو من حسابات الأصول) مقابل جعل حساب النقدية أو الدائنون دائناً بالقيمة على حسب كون العملية تمت نقداً أو على الحساب أو بصورة مختلطة. وعندما تتحدد تكلفة البضاعة التي تم بيعها يجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة (وهو من حسابات المصروفات) مديناً بهذه التكلفة مقابل جعل حساب البضاعة (وهو من حسابات الأصول) دائناً بها، هذا ولم نتعرض لكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة ولن نتعرض لها هنا

أيضاً، وإنما سوف نرجىء معالجتها لما بعد. ويعتبر القيد الذي يجعل حـ/تكلفة البضاعة المباعة مديناً وحـ/البضاعة دائناً من قيود التسوية.

وما ينطبق على البضاعة ينطبق أيضاً على المواد والمهمات. فبعد شراء المواد والمهمات تعتبر من حسابات الأصول. ولنفترض مثلاً أن شركة راغب للتجارة قامت بشراء مواد ومهمات خلال الفترة المحاسبية بمبلغ ٧٨٠٠ جنيه منها ٥٣٠٠ نقداً والباقي على الحساب فيكون القيد اللازم لاثبات هذه العملية كالآتي:

٧٨٠٠ من حـ/المواد والمهمات (أصول) — تاريخ الشراء
الى مذكورين:
٥٣٠٠ حـ/النقدية
٢٥٠٠ حـ/الدائنون
إثبات شراء مواد ومهمات نقداً وعلى الحساب

ولو فرض انه في نهاية الفترة المحاسبية وجد أن المواد والمهمات المستخدمة بلغت تكلفتها ٦١٢٠ جنيه ـ وسوف نترك كيفية تحديد هذه التكلفة لما يرد فيما بعد ـ فإنه يلزم في هذه الحالة انقاص الأصول بهذه التكلفة وزيادة المصروفات بها. ويتم ذلك بإجراء قيد التسوية الآتي:

٦١٢٠ من حـ/المواد والمهمات المستخدمة (مصروفات) — تاريخ نهاية الفترة
٢٠ إلى حـ/المواد والمهمات (أصول)
تسوية حساب المواد والمهمات بما
تم استخدامه منها

وبترحيل هذين القيدين للحسابات الخاصة بهما يظهر حساباً المواد والمهمات، والمواد والمهمات المستخدمة كالآتي:

منه		حـ/المواد والمهمات			له
٧٨٠٠	الى مذكورين	تاريخ الشراء	٦١٢٠	من حـ/المواد والمهمات المستخدمة	تاريخ آخر الفترة
			١٦٨٠	رصيد (ميزانية)	آخر الفترة
٧٨٠٠			٧٨٠٠		

منه		حـ/المواد والمهمات المستخدمة			له
٦١٢٠	الى حـ/المواد والمهمات	تاريخ آخر الفترة			

ثم يقفل حساب المواد والمهمات المستخدمة في الحساب الختامي، ويظهر رصيد المواد والمهمات في الميزانية في نهاية الفترة بمبلغ ١٦٨٠ جنيه.

٢ ـ ١ ـ ٣ ـ الديون المعدومة:

تنشأ حسابات العملاء (أصول) من قيام الوحدة المحاسبية بأداء خدماتها لهم أو بيع بضائعها أو منتجاتها إليهم دون تحصيل قيمة هذه الخدمات أو المبيعات عند تمام عملية البيع. فعادة ما تسمح الشركات المختلفة بتسهيلات ائتمانية لعملائها تمكنهم من سداد قيمة البضائع والخدمات التي يحصلون عليها في تاريخ لاحق. وبالتالي تكون عملية البيع تامة ومنجزة ومنتهية في أحد طرفيها حيث تسلم العميل البضاعة، وآثارها مستمرة في الطرف الآخر حيث ما زال العميل مديناً بالقيمة. وطبقاً للأعراف المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فان الايرادات تتحقق بتمام واقعة البيع، ومع ذلك فقد يتوقف بعض هؤلاء العملاء عن سداد مستحقات الوحدة المحاسبية عليهم لسبب أو لآخر بما يؤدي إلى خسارة الوحدة لهذه المبالغ

المستحقة بصفة كلية أو جزئية. ولذلك فإنه تطبيقاً لعرف الحيطة والحذر، يتم في نهاية كل فترة محاسبية تقدير الديون المستحقة قبل العملاء والتي يكون أمر تحصيلها مشكوكاً فيه، ويحمل الحساب الختامي بهذه القيمة المقدرة. ويطلق على المبالغ التي يتم التحقق من عدم إمكانية تحصيلها من العملاء اصطلاح «الديون المعدومة»، وتعد من الخسائر التي يمكن معالجتها معالجة المصروفات، أما الديون التي يكون أمر تحصيلها من العملاء مشكوكاً فيه فيطلق عليها «الديون المشكوك في تحصيلها» وتعتبر الديون المشكوك فيها خسائراً محتملة تعالج معالجة المصروفات. غير أن المبلغ الذي يتم تقديره للديون المشكوك في تحصيلها من العملاء من مبيعات الفترة المحاسبية يحمل لحساب الديون المشكوك فيها تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر على أن يكون الطرف المقابل من القيد هو حساب مخصص للديون المشكوك فيها ويطلق عليه «مخصص الديون المشكوك فيها».

وسوف نترك طرق تحديد الديون المشكوك فيها وأمر معالجة الديون المعدومة للتعرض لها بالتفصيل في مكان لاحق، وسوف نكتفي هنا بإجراء قيود التسوية على افتراض أن قيمة الديون المشكوك فيها قد تم تحديدها.

ولنفرض مثلاً أن رصيد العملاء في نهاية الفترة المحاسبية لشركة ما قد بلغ ٣٧٥٠٠ جنيه. غير أنه وجد أن من بين هؤلاء العملاء من يبلغ المستحق عليهم ٣٢٥٠ جنيه يعد مشكوكاً في تحصيله عن مبيعات تمت على الحساب خلال الفترة المحاسبية فيجعل حساب الديون المشكوك فيها مديناً وحساب مخصص الديون المشكوك فيها دائناً بمبلغ ٣٢٥٠ جنيه كالآتي:

٣٢٥٠		من حـ/ الديون المشكوك فيها	تاريخ نهاية الفترة
	٣٢٥٠	الى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها	
		تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها من مبيعات الفترة المحاسبية	

ونظراً لأن الديون المشكوك فيها تعالج كحسابات المصروفات، فإنها تقفل في الحساب الختامي. ولما كانت هذه الديون لم يتم التحقق من اعدامها بعد، فإن اقفالها في الحساب يعني تحميل ايرادات الفترة بمبلغ يخصص لمقابلة هذه الديون المشكوك فيها عندما يتم اعدامها فعلاً. ويعتبر المخصص من الحسابات الدائنة بطبيعتها ويظهر في الميزانية العمومية أما في جانب الخصوم بنفس إشارته وهي طريقة غير مستحبة للعرض، أو مطروحاً من حسابات العملاء في جانب الأصول طرحاً شكلياً، وهي الطريقة المفضلة. وبالتالي يكون صافي حسابات العملاء بعد طرح المخصص ممثلاً للحسابات الجيدة. وعندما يتم التحقق من اعدام دين في الفترة أو الفترات اللاحقة، فإن وجود المبلغ الخاص به في حسابات العملاء يفقد ما يبرره من إمكانية تحصيله فيها بعد. ويترتب على ذلك ضرورة استبعاد هذا المبلغ من حسابات العملاء وذلك بجعلها دائنة به مقابل جعل حـ / مخصص الديون المشكوك فيها مديناً.

وتظهر حسابات العملاء والديون المشكوك فيها ومخصص الديون المشكوك فيها في نهاية الفترة المحاسبية للمثال الوارد بعاليه كما يلي:

منه — حـ/العملاء — له

×××	الى حـ/مبيعات البضاعة	••••	×××	من حـ/النقدية	••••
	(مبيعات الفترة الآجلة)	••••		(المتحصل نقداً خلال	
				الفترة	تاريخ
×××	الى حـ/مبيعات الخدمات		٣٧٥٠٠	رصيد نهاية الفترة	نهاية
———			———	(ميزانية)	الفترة
×××			×××		

منه — حـ/الديون المشكوك فيها — له

٣٢٥٠	الى حـ/مخصص الديون	نهاية	٣٢٥٠	تقفل في الحساب	نهاية
———	المشكوك فيها	الفترة	———	الختامي)	الفترة
٣٢٥٠			٣٢٥٠		

منه	حـ/مخصص الديون المشكوك فيها				له
٣٢٥٠	رصيد آخر الفترة (ميزانية)	نهاية الفترة	٣٢٥٠	من حـ/الديون المشكوك فيها	نهاية الفترة
٣٢٥٠			٣٢٥٠		

٢ ـ ١ ـ ٤ ـ إهلاك الأصول الثابتة:

يتم اقتناء الأصول الثابتة لاستخدامها في العمليات المختلفة للمشروع على مدار عدة فترات زمنية. ولكل أصل من الأصول الثابتة عمره الانتاجي الذي تنقضي بنهايته امكانية الاستمرار في الحصول على خدماته. فالمباني مثلاً تتصدع وتنهار عندما يتم استخدامها لفترة طويلة من الزمان، والسيارات تهلك وتصبح غير صالحة للاستعمال بعد مرور عدد من السنوات، وكذلك الآلات والمعدات، والأثاث والتركيبات، وما إلى ذلك من الأصول الثابتة. والأصل الثابت الوحيد الذي لا يهلك بالاستخدام هو الأراضي.

وعندما تهلك الأصول الثابتة باستنفاد خدماتها في عمليات المشروع يصبح من اللازم استبدالها بغيرها إذا كان للمشروع أن يستمر، وتصبح قيمتها للمشروع مساوية لقيمتها كخردة أو نفاية. وعلى ذلك يصبح من الضروري استبعادها من الأصول. وإذا انتظر المشروع حتى تهلك أصوله دون تحميل تكلفتها على الايرادات التي تتحقق من استخدامها فإنه يصبح في وضع لا يحسد عليه، حيث قد لا يستطيع الحصول على أصول أخرى جديدة تحل محل الأصول الهالكة أو البالية لاستمرار نشاطه. ولذلك يلزم أن تحمل تكلفة الأصول الثابتة على الايرادات التي تتحقق على مدار الفترات المحاسبية التي تمثل العمر الانتاجي المقدر لها.

فمثلاً إذا قامت الشركة الحديثة للتجارة بشراء مبنى بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه، وقدر أنه يمكن استخدامه في عملياتها لمدة عشرين عاماً يصبح بعدها غير صالحاً للاستعمال ويلزم هدمه واحلاله بغيره، وقدرت قيمة المواد الناتجة عن عمليات الهدم بعد استبعاد تكلفة الهدم بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه. فإنه يمكن أن يكون من المنطق

السليم توزيع تكلفة المبنى بعد استبعاد ناتج الهدم على مدار حياته الانتاجية وتحميلها للايرادات بطريقة مرضية. ويعد توزيع صافي التكلفة على سنوات الحياة الانتاجية للأصل بالتساوي من الطرق المرضية المقبولة قبولاً عاماً، والشائعة الاستخدام محاسبياً. ويطلق على حصة كل سنة من تكلفة الأصل الثابت التي تتحول إلى مصروف نتيجة استخدامه وأسباب أخرى «قسط الاهلاك السنوي»، كما يطلق على عملية حساب الاهلاك واجراء التسويات اللازمة في هذا الشأن «المحاسبة لاهلاك الأصول الثابتة». ويعتبر قسط الاهلاك السنوي (والذي يمكن أيضاً حسابه لفترات أقل من سنة) من مكونات المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية التي يتم حسابه لها.

ورغم أن لحساب الاهلاك طرقاً متعددة يتم التعرض لها تفصيلاً فيما بعد، فإننا سوف نكتفي هنا بعرض مختصر لطريقة يطلق عليها «طريقة القسط الثابت». تتطلب هذه الطريقة ما يلي:

١ ـ تحديد تكلفة الأصل.
٢ ـ تحديد حياته الانتاجية التقديرية.
٣ ـ تقدير قيمته كنفاية أو كخردة.

ويتحدد قسط الاهلاك بعد ذلك كالآتي:

$$\text{قسط الأهلاك عن الفترة} = \frac{\text{تكلفة الأصل ـ قيمته كنفاية أو خردة}}{\text{عدد فترات حياته الانتاجية المقدرة}}$$

وبتطبيق هذه الطريقة في مبنى شركة التجارة الحديثة يكون قسط الاهلاك السنوي كالآتي:

$$\text{قسط الاهلاك السنوي} = \frac{٢٥٠٠٠ - ٥٠٠٠}{٢٠} = ١٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وعندما يتحدد قسط الاهلاك عن الفترة المحاسبية يحمل على حساب «الاهلاك» وهو من حسابات المصروفات مقابل جعل حساب يخصص لتجميع أقساط الاهلاك حتى ينتهي العمر الانتاجي للأصل يطلق عليه «حساب مخصص الاهلاك» دائنا كما يتضح من القيد التالي:

١٠٠٠		من حـ/الاهلاك ـ مباني	تاريخ نهاية العام
	١٠٠٠	الى حـ/مخصص الاهلاك ـ مباني	
		اثبات إهلاك المبنى عن العام	

ويقفل حساب الاهلاك في الحساب الختامي باعتباره من حسابات المصروفات، ويعالج حساب مخصص الاهلاك معالجة مخصص الديون المشكوك فيها من حيث الاظهار في الميزانية العمومية. فيمكن اظهاره في جانب الخصوم باعتباره من الحسابات الدائنة بطبيعتها، أو يمكن طرحه من الأصول (المعينة) في جانب الأصول من الميزانية طرحاً شكلياً.

٣ ـ المصروفات المستحقة:

تمثل المصروفات المستحقة قيمة الخدمات التي تحصل عليها الوحدة المحاسبية من العاملين فيها أي من استخدام الموارد الاقتصادية المملوكة للغير، والتي لم تسدد قيمتها بعد حتى نهاية الفترة المحاسبية. ومن أمثلة تلك المصروفات، الأجور المستحقة. الفوائد المدينة المستحقة، الايجارات المستحقة، مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة، وما إلى ذلك. وتنشأ المصروفات المستحقة من تدفق حصول الوحدة على الخدمة المعينة (وفي بعض الأحيان السلعة كالمياه والانارة مثلاً) بمرور الزمن، مع زيادة التزامها بسداد القيمة دون إثبات ذلك محاسبياً. فخدمات العاملين مثلاً يتم الحصول عليها في صورة تدفق يومي مستمر، وكلما انقضى يوم من هذه الأيام كلما أصبحت الوحدة المحاسبية ملتزمة قبلهم بأجر ذلك اليوم، غير أنه جرت العادة ـ تسهيلاً للاجراءات المحاسبية ـ أن لا تسجل الأجور دفترياً إلا وقت سدادها. وإذا وقع تاريخ سداد الأجور أو جزء منها بعد تاريخ نهاية الفترة

المحاسبية فإن عملية الانتظار بالقيد حتى تاريخ السداد يؤدي الى أن الفترة المحاسبية لا تتحمل بتكلفة جزء من خدمات العاملين التي استفادت منها ايرادات تلك الفترة. ولذلك يتم حصر أجور الفترة المحاسبية والمستحقة للعاملين والتي لم تسدد بعد حتى نهايتها، ويجري بها قيد تسوية يجعلها من مكونات المصروفات، ويظهر التزام الوحدة المحاسبية قبل عامليها بالقيمة.

وعلى سبيل المثال إذا بلغت الأجور المستحقة للعاملين عن خدمات تم أداؤها خلال الفترة المحاسبية ١٣٧٠٠ جنيه بينما ما تم سداده فعلاً خلال الفترة بلغ مقداره ١١٢٠٠ جنيه، فإنه يلزم إجراء قيد التسوية الآتي في نهاية الفترة:

٢٥٠٠		من حـ/الأجور	تاريخ نهاية العام
	٢٥٠٠	الى حـ/الأجور المستحقة	
		إثبات الأجور المستحقة للعاملين والتي لم تسدد بعد	

ويظهر حساب الأجور والأجور المستحقة في هذه الحالة كالآتي:

منه — حـ/الأجور (مصروف) — له

١١٢٠٠	الى حـ/النقدية	آخر الفترة	١٣٧٠٠	رصيد (ينقل في الحساب الختامي)	تاريخ آخر الفترة
٢٥٠٠	الى حـ/الأجور المستحقة				
١٣٧٠٠			١٣٧٠٠		

منه		حـ/الأجور المستحقة (التزام)			له
٢٥٠٠	رصيد التزامات في الميزانية	آخر الفترة	٢٥٠٠	من حـ/الأجور	تاريخ آخر الفترة
٢٥٠٠			٢٥٠٠		

ويقفل حساب الأجور في الحساب الختامي بما يعادل قيمة الخدمات التي تم الحصول عليها من العاملين فعلاً سواء تم سدادها أو لم تسدد بعد، ويظهر رصيد حساب الأجور المستحقة بين الالتزامات في الميزانية العمومية حتى يتم سداده.

وما ينطبق على الأجور ينطبق على باقي عناصر المصروفات المستحقة. ولنأخذ في سبيل زيادة الايضاح بند الفوائد مثلاً. لاحظ أن الفوائد قد تكون مدينة بمعنى أنها تمثل مصروفاً مقابل استفادة الوحدة المحاسبية بأموال الغير، أو قد تكون دائنة بمعنى أنها تمثل ايراداً مقابل استفادة الغير بأموال الوحدة المحاسبية. وما يعنينا هنا هو الفوائد المدينة التي تمثل مصروفاً مقابل استفادة الوحدة بأموال الغير. ولنفرض مثلاً أن محلات عبد الحميد التجارية قد اقترضت من البنك ١٠٠٠٠ جنيه بفائدة سنوية معدلها ٦٪، وذلك بتاريخ ١٠/١/١٩٨٥. وتسدد الفوائد للبنك كل ستة أشهر منذ تاريخ الحصول على القرض. ولنفترض أن تاريخ نهاية السنة المالية (الفترة المحاسبية) لمحلات عبد الحميد هو ١٢/٣١ من كل عام. فكيف تعالج الفوائد المدينة على القرض في ١٢/٣١/١٩٨٥؟.

الواقع أنه حتى ذلك التاريخ لم يتم سداد فوائد بعد، ومن ثم فلن يوجد هناك قيد دفتري في هذا الصدد. غير أن محلات عبد الحميد قد استفادت من القرض لمدة ثلاثة أشهر من ١٠/١ حتى ١٢/٣١/١٩٨٥. ومن ثم يصبح من الواجب تحميل ايرادات الفترة المحاسبية المنتهية في ١٢/٣١/٨٥ بفوائد القرض لمدة ثلاثة أشهر وهي (١٠٠٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{٣}{١٢}$) ١٥٠ جنيه. ويجري إثبات

قيد التسوية التالي لإثبات الفوائد المستحقة حتى نهاية السنة المالية:

١٥٠		من حـ/ الفوائد المدينة (مصروفات)	٨٥/١٢/٣١
	١٥٠	الى حـ/ الفوائد المستحقة (التزامات)	
		إثبات الفوائد المستحقة على قرض البنك حتى تاريخ نهاية السنة.	

ويقفل حساب الفوائد بعد تسويته كالعادة في الحساب الختامي بينما يظهر رصيد حساب الفوائد المستحقة ضمن بنود الالتزامات في الميزانية العمومية.

٤ ـ الايرادات المستحقة:

يؤدي تدفق الايرادات الى زيادة الأصول. وفي بعض الأحيان نجد أن الايرادات تتدفق بصفة مستمرة مع مرور الزمن، ويترتب على ذلك زيادة الأصول بصفة مستمرة مع مرور الزمن. غير أن هذا التدفق المستمر للايرادات وزيادة الأصول بالتبعية يصعب إثباته دفترياً بصورة لحظية. وكما هي العادة ـ فإنه تسهيلاً للاجراءات المحاسبية في هذه الحالة ـ يؤجل إثبات الايرادات دفترياً حتى تنقضي فترات زمنية ملائمة، وحتى يتم في شأنها عملية تبادل فعلية، كتحصيلها مثلاً أو قيام التزام مؤكد من الغير قبل الوحدة المحاسبية بسدادها. وفي بعض الأحيان قد لا تتم عملية التحصيل أو يقوم هذا الالتزام قبل الغير بصورة مؤكدة حتى نهاية الفترة المحاسبية. فرغم أن الايرادات تصبح مستحقة قبل الغير من وجهة نظر الوحدة إلا أنه غير ملتزم بسدادها حتى تاريخ لاحق لتاريخ نهاية الفترة المحاسبية. ومن أمثلة ذلك الايرادات الناتجة عن فوائد الاستثمارات في أوراق مالية. فرغم أن هذه الفوائد يتم تحصيلها بصفة دورية إلا أنه قلما تتفق تواريخ التحصيل مع تواريخ الاستحقاق. وبذلك يصبح من الواجب على المحاسب ـ تطبيقاً لمبدأ المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية ـ وقياساً على الفوائد المدينة ـ أن يقوم بتسوية الايرادات المستحقة في نهاية الفترة المحاسبية في حساب الايرادات وإظهار الأصول المقابلة لها في الميزانية.

ولنفترض مثلاً أن شركة التجارة العربية تستثمر ٢٠٠٠٠ جنيه في سندات

حكومية تحمل سعر فائدة ٣٪ سنوياً تسدد نصف سنوياً من تاريخ الشراء. ولنفرض أن الشركة قامت بشراء هذه البندات في ١/٤/١٩٨٥ وأن سنتها المالية تنتهي في ٣١/١٢/١٩٨٥.

وعلى هذا الأساس تستحق الفوائد على هذه السندات في ١/١٠، ١/٤ من كل عام وعندما تحصل الوحدة على الفوائد نصف السنوية في ١/١٠ يجري إثبات القيد الآتي:

٣٠٠		من حـ/النقدية (أصول)	٨٥/١٠/١
	٣٠٠	إلى حـ/الفوائد الدائنة (ايرادات)	
		إثبات تحصيل الفوائد على سندات الحكومة لمدة	

نصف سنة $(٢٠٠٠٠ \times \frac{٣}{١٠٠} \times \frac{١٢}{٦})$

وفي ٣١/١٢ يجب على المحاسب أن يقوم بحساب الفوائد المستحقة للفترة المحاسبية عن ثلاثة أشهر من ١/١٠ الى ٣١/١٢ والتي لن تتحصل حتى ١/٤ من الفترة التالية، ويقوم باجراء قيد التسوية التالي:

١٥٠		من حـ/الفوائد الدائنة المستحقة (أصول)	٨٥/١٢/٣١
	١٥٠	الى حـ/الفوائد الدائنة (ايرادات)	
		تسوية حساب الفوائد الدائنة بالفوائد الدائنة	

المستحقة حتى نهاية العام $(٢٠٠٠٠ \times \frac{٣}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢})$

وبذلك تتضمن ايرادات السنة الفوائد الدائنة التي تم اكتسابها فيها (٤٥٠ جنيه) وتزداد الأصول بنفس المقدار (النقدية والفوائد الدائنة المستحقة). ويقفل حساب الفوائد الدائنة في الحساب الختامي ويظهر حساب الفوائد الدائنة المستحقة في حسابات الأصول في الميزانية (أصول متداولة). وما يسري على الفوائد الدائنة يسري على باقي عناصر الايرادات المتنوعة كالعمولات الدائنة مثلاً والسمسرة والايجارات الدائنة، وما إلى ذلك.

٥ ـ الايرادات المقدمة :

تمثل الايرادات المقدمة الوجه المضاد للمصروفات المقدمة. فكما يمكن للوحدة المحاسبية أن تسدد ايجار المكان الذي تشغله مقدماً للغير مثلاً، يمكن لها أن تحصل على ايجار المكان الذي تمتلكه من الغير الذي يستأجره مقدماً. والواقع أنه يمكن للوحدة المحاسبية (خاصة إذا كانت في مركز احتكاري) أن تحصل على مقابل الخدمات التي تؤديها للغير مقدماً قبل أداء الخدمات ذاتها. ويترتب على حصول الوحدة المحاسبية على الايرادات مقابل خدمات لم يتم تأديتها بعد عدم اكتساب هذه الايرادات حتى يتم أداء الخدمات المقابلة لها. فإذا اعتبرت هذه الايرادات المقدمة من مكونات عناصر الايرادات في الفترة التي يتم الحصول عليها فيها ـ بينما الخدمات التي تقابلها، وما يستتبعها من مصروفات، تعتبر من مكونات عناصر المصروفات في الفترة التي تم أداء الخدمات فيها ـ فإن مبدأ المقابلة السليمة لايرادات كل فترة بعناصر المصروفات المتعلقة بها لن يتحقق. ومن ثم يصبح من الواجب تسوية عناصر الايرادات المقدمة لتلافي هذا الوضع.

ولنفرض مثلاً أن شركة عبد الستار التجارية تؤجر أحد مبانيها للغير مقابل ايجار سنوي قدره ١٢٠٠٠ جنيه تسدد مقدماً اعتباراً من تاريخ ابرام العقد في ١/٧/١٩٨٥. وقد حصلت الشركة على القيمة من المستأجر في ذلك التاريخ. فيكون قيد إثبات هذه العملية دفترياً كالآتي:

١٢٠٠٠		من حـ/النقدية	٨٥/٧/١
	١٢٠٠٠	إلى حـ/الايجار الدائن المقدم. إثبات تحصيل ايجار المبنى عن سنة اعتباراً من ١/٧/٨٥.	

ويلاحظ أننا جعلنا حساب الايجار الدائن المقدم (وهو من حسابات الخصوم ـ إلتزامات) دائناً بالقيمة بدلاً من حساب الايجار الدائن (وهو من حسابات الايرادات) اتباعاً لنفس الطريقة الثانية التي عرضناها في معالجة الايجار (المدين) المقدم.

وإذا كانت السنة المالية تنتهي في ٨٥/١٢/٣١، فإنه يلزم إجراء قيد التسوية التالي:

٦٠٠٠		من حـ/ الايجار الدائن المقدم	٨٥/١٢/٣١
	٦٠٠٠	إلى حـ/ الايجار الدائن	
		تسوية حساب الايجار الدائن المقدم في حساب الايجار الدائن عن ستة أشهر	

ويقفل رصيد حساب الايجار الدائن ضمن بنود الايرادات في الحساب الختامي ويظل رصيد حساب الايجار الدائن المقدم ضمن بنود الخصوم في الميزانية العمومية.

٦ ـ ملخص لآثار اجراءات تسوية العمليات المستمرة:

نخلص مما تقدم إلى أن كل عملية تسوية يتأثر بها أحد حسابات الميزانية، وينتقل هذا الأثر الى فترة محاسبية مقبلة كما يتأثر بها أحد حسابات النتيجة، ومن ثم تؤثر في نتيجة المقاصة بين الايرادات والمصروفات عن الفترة من أرباح أو خسائر. ونوضح آثار عمليات التسوية على الفترات المحاسبية المختلفة في صورة نموذج مبسط على الصفحة التالية.

٧ ـ ورقة العمل وقيود التسوية وقيود الاقفال:

تعرضنا في الفصل السابق لكيفية اعداد ميزان المراجعة وإجراء قيود الاقفال واعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية. ثم تعرضنا في البنود السابقة من الفصل الحالي الى عرض كيفية تسوية بعض الحسابات، وبررنا ضرورة إتمام ذلك في نهاية الفترة المحاسبية.

جدول ملخص آثار التسويات المرتبطة بالعمليات المستمرة

سبب التسوية	أثر التسوية على حسابات الفترات المحاسبية والمعالجة المحاسبية		
	الفترات السابقة أو الفترة الحالية	الفترة الحالية	الفترة أو الفترات المستقبلة
١ ـ تحول الأصول الى مصروفات.	تسجل عند السداد أو الشراء في حسابات الأصول بجعل هذه الحسابات مدينة بها.	تتحول الخدمات المستنفدة أو الكمية المستخدمة الى مصروف بجعل حسابات الأصول دائنة بها.	ما تبقى يظل في حساب الأصول لاستخدامه في الفترات المقبلة.
٢ ـ المصروفات المستحقة		تجعل المصروفات مدينة بها مقابل جعل الالتزامات دائنة.	تسدد الالتزامات.
٣ ـ الايرادات المستحقة		تجعل الأصول مدينة بها مقابل جعل الايرادات دائنة.	تتحول الأصول المعينة الى نقدية بالتحصيل.
٤ ـ الايرادات المقدمة.	تجعل الأصول مدينة مقابل زيادة الالتزامات بالقيمة.	تتحول الى ايرادات بمقدار ما يتم اكتسابه منها بأداء الخدمات المقابلة. يجعل الحساب مبين في الالتزامات مدينا وحساب الايرادات دائناً.	ما يتبقى يمثل التزام بأداء خدمات في المستقبل يتحول الى ايرادات بأداء تلك الخدمات.

والواقع أن تسوية الحسابات غالباً ما يتم في العادة بعد اعداد ميزان المراجعة، أي بعد ترصيد الحسابات المختلفة ونقل أرصدتها الى ميزان المراجعة. وقد ذكرنا في حينه أن حسابات الميزانية يمكن ترصيدها بالجبر بينها أرصدة

الايـرادات والمصروفـات عادة مـا يتم ترصيـدها بـالرصـاص حيث أنها تقفل في الحساب الختامي وتصبح بدون أرصدة. وما زالت هذه القاعدة قائمة ولكن بعد أن تستثنى منها حسابات المقدمات والمستحقات في الأصول والخصوم حيث يلزم في العـادة تسويتهـا في نهاية العـام. ويستحسن في كل الأحـوال أن لا يتم تـرصيـد الحسابات بالحبر إلا بعد إجراء التسويات الخـاصة بنهاية العـام. ويعني ذلك أن قيـود التسـوية لا بـد وأن تسبق قيـود الأقفـال حتى تتحقق المقـابلة السليمـة للايرادات بالمصروفات.

وتنطوي عملية اجراء التسويات في نهاية العام على العـديد من التفـاصيل التي تزيد من احتمال ارتكاب الأخطاء، ولذلك يستعين المحاسب عادة في تنظيم عمليـات آخر العـام من إجراءات تسـويات وإقفـال حسابـات واعداد الحسـاب الختامي والميزانية العمومية بما يطلق عليه محاسبياً «ورقة العمل» Work Sheet. وورقة العمل هذه لا تعدو أن تكون صحيفة من الورق، كبيرة نسبياً، وتنقسم الى عدد من الأعمدة، تساعد في تنظيم هذه العمليات. وتحتوي ورقة العمل في العادة على الخانات الآتية:

١ ـ خانة لاسم الحساب.
٢ ـ خانتان لميزان المراجعة بجانبية المدين والدائن قبل إجراء التسويات.
٣ ـ خانتان لإثبات عمليات التسويات.
٤ ـ خانتان لميزان المراجعة بجانبية بعد إجراء التسويات.
٥ ـ خانتان للحساب الختامي إحداهما للمصروفات والأخرى للايرادات.
٦ ـ خانتان للميزانية العمومية إحداهما للأصول والأخرى للخصوم.

وعلى هذا الأساس يمكن للمحاسب أن يقوم بإجـراء قيود التسـوية وقيـود الإقفال واعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمـل. وفيما يلي نموذج مصغر لورقة العمل بخاناتها المختلفة.

الشركة العامة للتجارة والخدمات
ورقة العمل عن الفترة المنتهية في ٣١/١٢/ -

اسم الحساب	ميزان المراجعة قبل التسويات		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات		الحساب الختامي		الميزانية العمومية	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن

ونورد فيما يلي مثالاً يوضح كيفية استخدام ورقة العمل في إجراء التسويات وإقفال الحسابات واعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية.

٧ - ١ مثال:

ظهرت الأرصدة الآتية في ميزان المراجعة للشركة العامة للتجارة والخدمات في ٣١/١٢/١٩٨٥.

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٤٥٠٠٠		مباني
٢٠٠٠٠		السيارات
٥٠٠٠		عدد وأدوات
١٦٥٠٠٠		بضاعة
٢٧٠٠٠		مواد ومهمات
٣٥٠٠٠		عملاء
٣٥٠٠		ايجار
٧٥٠٠		أجور
٣٣٠٠		دعاية وإعلان
١٧٠٠		مصروفات متنوعة
	١٥٠٠٠٠	رأس المال
	١٠٩٥٠٠	مبيعات بضاعة
	٣٢٤٠٠	مبيعات خدمات
	٣١٠٠	عمولات
	٢٥٠٠٠	دائنون
٣٢٠٠٠٠	٣٢٠٠٠٠	

فإذا علمت أن الشركة بدأت عملياتها في ١٩٨٥/١/١، وأعطيت المعلومات التالية:

١ ـ بلغت تكلفة البضاعة المباعة ٧٢٠٠٠ جنيه ولم تستنزل بعد من رصيد البضاعة.

٢ ـ بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ٧٢٠٠ جنيه ولم يتم إثباتها.

٣ ـ بلغت العمولات المستحقة للشركة والتي لم تثبت دفترياً ولم تتحصل بعد ٤٢٠٠ جنيه.

٤ ـ بلغ إهلاك المباني عن العام ٢٠٠٠ جنيه، وإهلاك السيارات ٢٥٠٠ جنيه.

٥ ـ قدرت الديون المشكوك فيها بمبلغ ١٥٠٠ جنيه.

٦ ـ بلغت الأجور المستحقة والتي لم تسدد بعد حتى نهاية العام ٢٥٠٠ جنيه.

المطلوب:

١ ـ اعداد ورقة العمل وإجراء التسويات اللازمة.

٢ ـ إثبات قيود التسوية وقيود الاقفال في دفتر اليومية.

٧ ـ ٢ الحل:

للوفاء بالمطلوب الأول نقوم بالخطوات التالية:

١ ـ قم بنقل أرصدة حسابات الأستاذ واسمائها الى ورقة العمل ويمكن في الواقع أن يتم ذلك مباشرة من حسابات الأستاذ مع الاستغناء عن ميزان المراجعة بصفته المنفصلة. ولكنه في مثالنا الجاري نقوم بنقل الأرصدة والحسابات كما وردت في ميزان المراجعة وتدون الأرصدة في الخانتين المخصصتين لميزان المراجعة قبل التسويات في ورقة العمل.

٢ ـ قم باجراء التسويات في الحسابات التي تتأثر بها في الخانتين المخصصتين لذلك، وقم باضافة ما يلزم من حسابات لهذا الغرض في ورقة العمل.

٣ ـ بعد تعديل أرصدة الحسابات بالتسويات التي قمت باجرائها في الخطوة

الشركة العامة للتجارة والخدمات

ورقة العمل للسنة المالية المنتهية في ١٩٨٤/١٢/٣١

(بآلاف الجنيهات)

اسم الحساب	ميزان المراجعة		التسويات	
	مدين	دائن	مدين	دائن
مباني	٤٥,٠			
سيارات	٢٠,٠			
عدد وأدوات	٥,٠			
بضاعة	١٦٥,٠			(١) ٧٢,٠
مواد ومهمات	٢٧,٠			(٢) ٧,٢
عملاء	٣٥,٠			
ايجار	٣,٥			
أجور	٧,٥		(٦) ٢,٥	
دعاية وإعلان	٣,٣			
مصروفات متنوعة	٨,٧			
رأس المال		١٥٠,٠		
مبيعات بضاعة		١٠٩,٥		
مبيعات خدمات		٣٢,٤		
عمولات		٣,١		(٣) ٤,٢
دائنون		٢٥,٠		
	٣٢٠,٠	٣٢٠,٠		
تكلفة البضاعة المباعة			(١) ٧٢,٠	
مواد ومهمات مستخدمة			(٢) ٧,٢	
عمولات مستحقة			(٣) ٤,٢	
الاهلاك			(٤) ٤,٥	
مخصص الاهلاك				(٤) ٤,٥
الديون المشكوك فيها			(٥) ١,٥	
مخصص الديون المشكوك فيها			(٥) ١,٥	(٥) ١,٥
الأجور المستحقة				(٦) ٢,٥
			٩١,٩	٩١,٩
أرباح العام				

الشركة العامة للتجارة والخدمات
ورقة العمل للسنة المالية المنتهية في ١٩٨٥/١٢/٣١
(بآلاف الجنيهات)

ميزان المراجعة بعد التسويات		الحساب الختامي		الميزانية العمومية	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
٤٥,٠				٤٥,٠	
٢٠,٠				٢٠,٠	
٥,٠				٥,٠	
٩٣,٠				٩٣,٠	
١٩,٨				١٩,٨	
٣٥,٠				٣٥,٠	
٣,٥		٣,٥			
١٠,٠		١٠,٠			
٣,٣		٣,٣			
٨,٧		٨,٧			
	١٥٠,٠				١٥٠,٠
	١٠٩,٥		١٠٩,٥		
	٣٢,٤		٣٢,٤		
	٧,٣		٧,٣		
	٢٥,٠				٢٥,٠
٧٢,٠		٧٢,٠			
٧,٢		٧,٢			
٤,٢				٤,٢	
٤,٥		٤,٥			
	٤,٥				٤,٥
١,٥		١,٥			
	١,٥				١,٥
	٢,٥				٢,٥
٣٣,٢٧	٣٣,٢٧				
		٣٨,٥			٣٨,٥
		١٤٩,٢	١٤٩,٢	٢٢٢,٠	٢٢٢,٠

السابقة، ثم بتدوين الأرصدة المعدلة في الخانتين المخصصتين لميزان المراجعة بعد التسويات وتحقق من توازنه.

٤ ـ قم بنقل أرصدة حسابات الايرادات والمصروفات كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين للحساب الختامي. قم بجمع الجانبين وحدد الفرق بينهما وضع مقابل هذا الفرق في خانة باسم حساب أرباح العام (أو خسائر العام).

٥ ـ قم بنقل أرصدة حسابات الأصول والخصوم كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين للميزانية العمومية، ثم قم بنقل أرباح العام (أو خسائر العام) لخانة الدائن (أو المدين) في الميزانية ثم قم بجمع الجانبين لتتحقق من توازنهما.

وتظهر ورقة العمل للمثال تحت البحث كما هو موضح في الصفحة التالية: وبتفحص ورقة العمل يتضح الآتي:

١ ـ أن كل زوج من الأعمدة يتوازن تلقائياً إذا ما اتخذنا الخطوات السابقة. فنجد أن عموداً ميزان المراجعة يتساويان لضرورة تساوي مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة، كما سبق وذكرنا. كما أن مجموع التسويات المدينة لا بد وأن يتساوى مع مجموع التسويات الدائنة، نظراً لأن كل عملية تسوية لا بد وأن يتساوى طرفاها وتعد قائمة بذاتها. ويتساوى جانباً ميزان المراجعة بعد التسويات لأن ما يظهر فيه من أرصدة هو حاصل الجمع الجبري لأرصدة ميزان المراجعة وعمليات التسوية. ويتحقق توازن جانباً الحساب الختامي وجانبا الميزانية العمومية عن طريق أرباح العام (أو خسائر العام). فتوضع الأرباح في الجانب المدين من الحساب الختامي لتمثل المتمم الحسابي لجانب المصروفات المدين والأصغر ليساوي جانب الايرادات الدائن والأكبر (والعكس في حالة الخسائر) وتوضع الأرباح أيضاً في جانب الأرصدة الدائنة من حسابات الميزانية (الخصوم)، لأنها تمثل إضافة إلى حقوق الملكية. ولذلك يقال أن الحساب الختامي والميزانية يرتبطان ببعضهما عن طريق صافي الربح (أو صافي الخسارة).

٢ ـ يمكن إجراء قيود التسوية اللازمة مباشرة من الخانتين المخصصتين للتسويات، حيث تجعل الحسابات التي يقع مقابلها تسويات في خانة (المدين) مدينة بالمبالغ الواردة في هذه الخانة، وتجعل الحسابات التي يقع مقابلها تسويات في خانة (الدائن) دائنة بالمبالغ الواردة في هذه الخانة وقد قمنا بترقيم التسويات أرقاماً وضعت بين أقواس لتبين طرفي كل تسوية، المدين والدائن.

٣ ـ يمكن إجراء قيود الاقفال اللازمة مباشرة من الخانتين المخصصتين للحساب الختامي حيث يجعل الحساب الختامي مديناً والحسابات الواردة أرصدتها في خانة (المدين) دائنة، وتجعل الحسابات الواردة أرصدتها في خانة الدائن (مدينة) مقابل جعل الحساب الختامي دائناً.

٤ ـ يمكن تصوير الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل مباشرة، حيث تحتوي الخانتان المخصصتان للحساب الختامي على المعلومات اللازمة لاعداده، وتحتوي الخانتان المخصصتان للميزانية العمومية على المعلومات اللازمة لاعدادها.

ومما تقدم تكون قيود التسوية كالآتي:

			من مذكورين:	
٢٥٠٠			حـ/الأجور	(٦)
٧٢٠٠٠			حـ/تكلفة البضاعة المباعة	(١)
٧٢٠٠			حـ/مواد ومهمات مستخدمة	(٢)
٤٢٠٠			حـ/عمولات مستحقة	(٣)
٤٥٠٠			حـ/الاهلاك	(٤)
١٥٠٠			حـ/الديون المشكوك فيها	(٥)
			الى مذكورين:	
	٧٢٥٠٠		حـ/البضاعة	(١)
	٧٢٠٠		حـ/المواد والمهمات	(٢)
	٤٢٠٠		حـ/عمولات	(٣)
	٤٥٠٠		حـ/مخصص الاهلاك	(٤)
	١٥٠٠		حـ/مخصص الديون المشكوك فيها	(٥)
	٢٥٠٠		حـ/الأجور المستحقة	(٦)
			تسوية الحسابات عن العام	

ويلاحظ أننا حافظنا على أرقام التسويات بالقيد كما وردت بورقة العمل حتى يسهل الرجوع اليها والتعرف على آثارها. ولا ترد هذه الأرقام عادة في قيد اليومية.

وتكون قيود الاقفال من واقع ورقة العمل كالآتي:

١٤٩٢٠٠		من حـ/الحساب الختامي
		الى مذكورين:
	٣٥٠٠	حـ/الايجار
	١٠٠٠٠	حـ/الأجور
	٣٣٠٠	حـ/الدعاية والاعلان
	٨٧٠٠	حـ/المصروفات المتنوعة
	٧٢٠٠٠	حـ/تكلفة البضاعة المباعة
	٧٢٠٠	حـ/مواد ومهمات مستخدمة

	٤٥٠٠	حـ/ الاهلاك
	١٥٠٠	حـ/ الديون المشكوك فيها
	٣٨٥٠٠	حـ/ أرباح العام
		اقفال حسابات المصروفات في الحسب الختامي واقفال أرباح العام في حـ/ أرباح العام .
		من مذكورين
١٠٩٥٠٠		حـ/ مبيعات البضاعه
٣٢٤٠٠		حـ/ مبيعات الخدمات
٧٣٠٠		حـ/ العمولات
	١٤٩٢٠٠	الى حـ/ الحساب الختامى
		اقفال حسابات الايرادات المختلفة في الحساب الختامي .

وبترحيل هذه القيود لحسابات الأستاذ الخاصة بعناصرها يتم اقفال حسابات المصروفات والايرادات عن العام دون أرصدة وتظل أرصدة حسابات الأصول والخصوم لتظهر في الميزانية العمومية .

المطلوب منك :

أن تقوم باعداد الحساب الختامي للشركة العامة للتجارة والخدمات عن الفترة المحاسبية المنتهية في ٨٥/١٢/٣١، وتصوير الميزانية العمومية في ذلك التاريخ .

أسئلة وتمارين
على الفصل السادس

أولاً: الأسئلة:

السؤال الأول:

قم بتعريف كل مما يأتي عن طريق ما تراه ملائماً من أمثلة.

تحول الأصول الى مصروفات، زيادة المصروفات مقابل زيادة الالتزامات، زيادة المصروفات مقابل نقص الأصول، زيادة الايرادات مقابل زيادة الأصول، زيادة الايرادات مع الأصول والالتزامات.

السؤال الثاني:

ما هي مبررات إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية؟.

السؤال الثالث:

ما هي فوائد استخدام ورقة العمل؟.

السؤال الرابع:

علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب:

(أ) يمثل الايجار المقدم (مدين) ما يتم سداده خلال الفترة المحاسبية الحالية ويخص الفترة أو الفترات التالية.

(ب) إذا أبرمت احدى الشركات بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة وسددت القسط البالغ قدره ٣٦٠٠ جنيه اعتباراً من تاريخ بداية التأمين في ٨٥/٩/١، وكانت السنة المالية تنتهي في ٨٥/١٢/٣١ فإن مصروفات سنة ٨٥ تتحمل بمبلغ ٩٠٠ جنيه ويعتبر الباقي من الالتزامات.

(جـ) يمكن أن تحمل المواد والمهمات المشتراة على حسابات المصروفات (أي

يجعل بها حساب المصروف مديناً) عند الشراء، ثم تتحدد تكلفة ما لم يستخدم منها في نهاية العام وتستنزل من حسابات المصروفات وتتحول الى أصل.

(د) في ١٩٨٥/١٢/٣١ تم إجراء قيد التسوية :الآتي:

٥٠٠ من حـ/الايجار المقدم (أصل)
٥٠٠ الى حـ/الايجار (مصروف)

وكان الايجار المدفوع خلال العام هو ١٢٠٠ جنيه، ويكون معنى ذلك أن القيد الذي تم اجراؤه عند سداد الايجار في ١٩٨٥/٧/١ هو:

١٢٠٠ من حـ/الايجار المقدم (أصل)
١٢٠٠ الى حـ/النقدية (أصل)

(هـ) يتحمل حساب الديون المشكوك فيها بمبلغ الديون المستحقة قبل العملاء والتي يتأكد عدم تحصيلها.

(و) لا بد من حساب الاهلاك على كل الأصول الثابتة للمشروع دون استثناء حيث أن استخدامها يؤدي الى نقص قيمتها.

(ز) تؤدي المصروفات المستحقة الى نقص الأرباح وزيادة الالتزامات.

(ح) الايرادات المستحقة هي تلك التي تنشأ عن أداء الوحدة لخدمات دون الحصول على قيمتها، وتؤدي الى زيادة الأصول وزيادة الالتزامات.

(ط) يؤدي الحصول على ايرادات مقدمة الى زيادة الأصول وزيادة الالتزامات حتى يتم سداد قيمتها نقداً.

السؤال الخامس:

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بعد سياق المبررات الكافية:

١ - يتحقق مبدأ المقابلة السليمة لإيرادات الفترة المحاسبية بالمصروفات المتعلقة بها دون الحاجة إلى إجراء تسويات إذا:

أ - كانت كل العمليات الخاصة بجميع بنود الايرادات والمصروفات تتم نقداً.
ب - كانت كل العمليات التامة والمنجزة خلال الفترة منتهية الآثار ولا توجد عمليات آثارها مستمرة من الفترات السابقة.
جـ - لم توجد أصول ثابتة أو مقدمات أو مستحقات وكانت تكلفة البضاعة المباعة تتحدد عند تمام عملية البيع.
د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

٢ - تعتبر المصروفات المقدمة من الأصول ولا يمكن اعتبارها من المصروفات عند سدادها. ذلك لأن:
أ - حقوق الخدمات المترتبة على سدادها لا يتم الحصول عليها وقت سدادها وإنما على مدار فترة زمنية تالية لذلك التاريخ.
ب - تتحول الأصول إلى مصروفات بمقدار ما ينفد من خدماتها أو ما يستنفد منها وهي بذلك فيما يختص بذلك الجزء الذي تحول إلى مصروف تعتبر كما لو كانت شيئاً موجوداً وأصبح غير موجود.
جـ - لا يمكن أن تتحول المصروفات إلى أصول حيث لا يمكن رد الشيء الذي يستهلك أو يهلك إلى أصله.
د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

٣ - تنصب التسويات الجردية على العمليات المستمرة وتستهدف:
أ - تحديد نصيب الفترة المحاسبية منها لأغراض تحقيق المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات.
ب - قياس ما استنفد من الأصول أو خدماتها خلال الفترة وما تبقى منها للفترات التالية حتى يمكن تحويل الأصول المستنفدة أو قيمة خدماتها إلى مصروفات.
جـ - قياس ما ينشأ من إلتزامات على الوحدة المحاسبية للغير مقابل الحصول على الايرادات مقدماً وما ينشأ لها من أصول قبل الغير مقابل الايرادات التي تستحق لها قبل هؤلاء.
د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

٤ ـ إذا كان لدى الوحدة المحاسبية بضاعة في بداية الفترة تبلغ تكلفتها ٢٥٠٠٠ جنيه وقامت خلال الفترة بشراء بضاعة يبلغ مجموع تكلفتها ١٧٥٠٠٠ جنيه، ووجد في نهاية الفترة المحاسبية أن ما تبقى لديها من بضاعة تبلغ تكلفته ٣٠٠٠٠ جنيه، فان ذلك يعني:

أ ـ أن البضاعة (وهي من الأصول) التي تحولت إلى مصروفات خلال الفترة، أي إلى تكلفة بضاعة مباعة تبلغ ١٧٠٠٠٠ جنيه.

ب ـ أن المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات تقتضي جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة (مصروف) مديناً مقابل جعل حساب البضاعة (أصل) دائناً، ثم جعل الحساب الختامي مديناً وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً، حيث القيد الأول تسوية والثاني إقفال.

جـ ـ تعتبر عمليات شراء البضاعة من العمليات المستمرة سواء تم الشراء نقداً أو على الحساب، ولا تنتهي آثارها حتى يتم بيع البضاعة المشتراة بالكامل.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٥ ـ تعتبر الديون المعدومة خسائراً محققة وتعتبر الديون المشكوك في تحصيلها خسائراً محتملة ويترتب على ذلك أن:

أ ـ إذا اقتصر الأمر على إثبات الديون المعدومة دفترياً فان هذا يتفق مع عرف أو مبدأ التكلفة التاريخية لأن الديون المعدومة هي واقعة تحققت فعلاً.

ب ـ ما لم يتم تحصيل قيمة مبيعات الفترة نقداً فان الوحدة المحاسبية قد تتعرض لخسائر في الفترات المقبلة إذا توقف بعض العملاء عن سداد المستحق عليهم مقابل المبيعات التي تمت لهم، وحتى تحطاط الوحدة لهذه الخسائر فان عرف الحيطة والحذر يقتضى جعل حساب الديون المشكوك فيها مديناً (وهو خسائر محتملة يعالج معالجة مصروفات الفترة) ومخصص الديون المشكوك فيها دائناً بما يتوقع عدم تحصيله من مديونيات العملاء.

جـ - يتناقض عرف الحيطة والحذر مع مبدأ التكلفة التاريخية كما يؤدي إلى خلل المقابلة السليمة للإيرادات الفترة بمصروفاتها في ظل هذا المبدأ.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

٦ - يعتبر إهلاك الأصول الثابتة من بنود المصروفات حيث:

أ - يتم الحصول على الأصول الثابتة للاستفادة بخدماتها في أنشطة الوحدة المحاسبية التي تتضافر لتحقيق الإيرادات، ويترتب على هذه الاستفادة عندما تتم فعلاً أن تنقص الخدمات المتبقية في هذه الأصول، ومن ثم تتحول قيمة ذلك الجزء المستنفد عن الخدمات إلى مصروف.

ب - يمثل الاهلاك النقص الذي يقدره المحاسب في قيمة الأصل نتيجة إنقضاء جزء من عمره الانتاجي المقدر، ومن ثم يصبح من اللازم تحول هذا النقص من أصل إلى مصروف.

جـ - يمثل الاهلاك نصيب الفترة المحاسبية من تكلفة العمليات المستمرة التي تنطوي عليها الأصول الثابتة والتي أنتجت آثارها بصفة جزئية على مدار الفترة.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

٧ - إذا استخدمت الوحدة المحاسبية أصولاً مملوكة للغير، أو إذا قام العاملون فيها بأداء خدماتهم لها، دون أن تقوم الوحدة بسداد أجرة الاستخدام للغير أو للعاملين خلال الفترة المحاسبية التي استفادت بهذا الاستخدام فإنه:

أ - يترتب على ذلك قيام إلتزام على الوحدة بسداد قيمة هذه الخدمات الفترة أو الفترات المحاسبية المقبلة.

ب - تكون العملية تامة ومنجزة من أحد طرفيها وغير منجزة من الطرف الآخر وهي عملية بذلك مستمرة بالطرف الذي لم يتم إنجازه.

جـ - يتم إثبات إلتزام الوحدة بقيد تسوية يؤدي إلى زيادة المصروفات بقيمة الخدمات التي استفادت بها الفترة المحاسبية مقابل زيادة إلتزامات الوحدة المحاسبية بالقيمة.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

٨ - إذا قام الغير باستخدام أصول الوحدة المحاسبية خلال الفترة المحاسبية ولم يقم بسداد مقابل هذا الاستخدام إلا في الفترة المحاسبية التالية فإن:

أ - الأصول تزداد بقيمة الايرادات التي تدفقت باستخدام الغير لأصول الوحدة المحاسبية وكذلك بقيمة الايرادات.

ب - حيث لم يتم تحصيل قيمة هذه الايرادات بعد فهي تعتبر مستحقة لدى الغير وتعتبر من أصول الوحدة المحاسبية.

جـ - تستدعى المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات إثبات الإيرادات المستحقة بقيد تسوية يؤدي إلى زيادة الأصول بقيمتها وكذلك الإيرادات.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

٩ - إذا رغب الغير في إستخدام أصول الوحدة المحاسبية أو الحصول على جزء من السلع أو الخدمات التي تقوم ببيعها أو بآدائها، وقام بسداد قيمة ما يرغب فيه مقدماً فإن:

أ - الأصول تزداد بالقيمة كما تزداد إلتزامات الوحدة المحاسبية قبل الغير بالقيمة.

ب - لا يؤثر ذلك على مقابلة الايرادات بالمصروفات مقابلة سليمة إلا بمقدار ما ينقص من إلتزامات الوحدة المحاسبية نتيجة توفير الأصول أو الخدمات أو السلع للغير الذي سدد قيمتها مقدماً خلال الفترة المحاسبية.

جـ - يتم إثبات عملية زيادة الأصول والالتزامات عند قيام الغير بالسداد مقدماً، وتعتبر بمثابة إيرادات مقدمة، ويقتصر نصيب الفترة المحاسبية على ما يتحقق منها بأداء الخدمات أو توفير السلع أو الأصول، ويتحدد ذلك دفترياً بقيد تسوية.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

١٠ ـ ورقة العمل هي أداة تمكن المحاسب من:

أ ـ القيام بإجراء التسويات على العمليات المستمرة بغية تحقيق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات في صورة منظمة تقلل من إمكانية حدوث أخطاء.

ب ـ تمكن المحاسب من إعداد الحساب الختامي (أو الحسابات الختامية) من واقع بيانات ورقة العمل مباشرة، وكذلك الميزانية العمومية.

جـ ـ تعتبر خانتي التسويات المدينة والدائنة بمثابة قيد مركب للتسويات جميعاً كما تعتبر خانتي الحساب الختامي مصدراً ميسراً لإجراء جميع قيود الأقفال.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

١١ ـ إذا بلغت إيرادات الفوائد الدائنة في ميزان المراجعة قبل التسويات مبلغ ٣٦٠٠ جنيه وكانت هذه تمثل فوائد على وديعة ثابتة لدى البنك بمعدل ١٢ ٪ سنوياً تحتسب كل ستة أشهر اعتباراً من تاريخ الإيداع في ١٩٨٩/٤/١، وكان مبلغ الوديعة ٦٠٠٠٠ جنيه، وانتهت الفترة المحاسبية في ٨٩/١٢/٣١، فإنه:

أ ـ يلزم جعل الفوائد الدائنة المستحقة مديناً وحساب الفوائد الدائنة دائناً بمبلغ ١٨٠٠ جنيه حتى تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات، وذلك بقيد تسوية في ١٩٨٩/١٢/٣١.

ب ـ تعتبر الوديعة من أصول الوحدة المحاسبية كما تزداد الأصول بما يتدفق من فوائد بمرور الزمن عليها مقابل زيادة الإيرادات.

جـ ـ تظهر إيرادات الفوائد في الحساب الختامي بمبلغ ٥٤٠٠ جنيه بينما تظهر الفوائد الدائنة المستحقة بين الأصول في الميزانية بمبلغ ١٨٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

١٢ ـ إذا بلغ رصيد المواد والمهمات لدى الوحدة المحاسبية في بداية العام ٥٨٠٠ جنيه، وتم خلال العام شراء مواد ومهمات بعضها نقداً والبعض

الأخر على الحساب بلغت في جملتها ٣٢٢٠٠ جنيه، غير أنه وجد في نهاية العام أن ما تبقى في المخازن من المواد والمهمات تبلغ تكلفته ٨٠٠٠ جنيه فإن ذلك يعني :

أ ـ أن المواد والمهمات تعتبر من الأصول وعند شرائها تم جعل حسابها مديناً وحساب النقدية أو الموردين دائناً ـ وهو قيد إثبات.

ب ـ أنه قد استخدم من هذه المواد والمهمات خلال العام ما تبلغ قيمته ٣٠٠٠٠ جنيه، ومن ثم يلزم تحويله من حسابات الأصول إلى حسابات المصروفات بجعل حساب المواد والمهمات المستخدمة (مصروف) مديناً وجعل حساب المواد والمهمات (أصل) دائناً، وذلك بقيد تسوية.

جـ ـ يكون قيد الإقفال بجعل حساب المواد والمهمات المستخدمة دائناً وجعل الحساب الختامي مديناً.

د ـ كل ما تقدم   هـ ـ لا شيء مما تقدم.

ثانياً: التمارين :

التمرين الأول:

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة في ١٢/٣١ لشركة عبد الرحيم للتجارة والخدمات :

	مدين	دائن
تأمين مقدم	٣٦٤٨	
بضاعـة	٣٧٤٥٠	
مبانـي	٢٢٥٠٠	
مخصص اهلاك مباني		٢٠٠٠
أجـور	٧٤٠٠	
ايجارات دائنة مقدمة		٣٦٠٠

فإذا علمت أن :

١ ـ رصيد التأمين المقدم يمثل قسط بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة يبدأ سريان مفعولها في أول سبتمبر وهو تاريخ سداد القسط.

٢ ـ بلغت تكلفة البضاعة الباقية في مخازن الشركة فعلاً في ١٢/٣١ ١٠٢٠٠ جنيه.

٣ ـ تستهلك المباني بواقع ٥٠٠ جنيه سنوياً.

٤ ـ بلغت الأجور المستحقة والتي لم تسدد بعد حتى ١٢/٣١ مبلغ ٦٠٠ جنيه.

٥ ـ يمثل رصيد الايجارات الدائنة المقدمة المتحصل عن ايجار أحد مباني الشركة للغير لمدة ثلاثة سنوات تبدأ في ٨/١.

المطلوب:

إعداد قيود التسوية الخاصة بهذه العمليات في ١٢/٣١، وترحيلها للحسابات الخاصة بها وإعداد ميزان المراجعة الجزئي لأرصدة الحسابات بعد إجراء التسويات.

التمرين الثاني:

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة في ٦/٣٠ لشركة عبد الحميد، حيث تنتهي السنة المالية في ذلك التاريخ:

	مدين	دائن
فوائد دائنة		٥٦٥٠
ايرادات مقدمة		٨٤٠٠
ايجار مقدم	٧٢٠٠	
آلات ومعدات	٣٦٥٠٠	
مخصص إهلاك آلات		٨٠٠٠
مصروفات عمومية	١٣٢٠٠	
مواد ومهمات	٢٢٥٠٠	

فإذا علمت أن:

١ ـ بلغت الفوائد الدائنة المكتسبة على استثمارات الشركة والتي لم تحصل بعد حتى ٦/٣٠ مبلغ ٥٤٠ جنيه.

٢ ـ يمثل رصيد الايرادات المقدمة ما تحصل من العملاء عن خدمات لم يتم أداؤها في تاريخ التحصيل، وقد قامت الشركة منذ ذلك التاريخ حتى نهاية السنة المالية بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٥٣٢٠ جنيه.

٣ ـ يسدد ايجار المبنى الذي تشغله الشركة مقدماً في ١/١ من كل سنة ليغطي الفترة حتى ١٢/٣١. ويبلغ الايجار السنوي للمبنى ٤٨٠٠ جنيه.

٤ ـ تستهلك الآلات والمعدات سنوياً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه.

٥ ـ بلغت المصروفات العمومية المستحقة في ٦/٣٠ مبلغ ٦٤٠ جنيه.

٦ ـ بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة حتى ٦/٣٠ مبلغ ١٨٣٠٠ جنيه.

المطلوب:

اجراء قيود التسوية اللازمة، وتصوير حسابات الاستاذ اللازمة لاثبات هذه العمليات.

التمرين الثالث:

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان مراجعة شركة عبد الستار في ١٢/٣١، تاريخ نهاية السنة المالية وذلك بعد إجراء قيود التسويات وترحيلها للحسابات الخاصة بها.

شركة عبد الستار

ميزان المراجعة بعد التسويات في ١٢/٣١

	مدين	دائن
عملاء	٥٠٠٠٠	
مخصص ديون مشكوك فيها		٢٠٠٠
تأمين مقدم	٢٤٠٠	
تأمين ضد الحريق	١٢٠٠	
بضاعـة	١٤٦٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة	٢٥٤٠٠	

ايجار مقدم	١٢٠٠	
ايجــار	٦٠٠	
فوائد دائنة		٣٤٢٠
فوائد دائنة مستحقة	٥٢٠	
مبانــي	٤٢٦٠٠	
مخصص إهلاك مباني		٢٠٠٠
أجور	١٣١٢٠	
أجور مستحقة		١١٧٠

فإذا علمت أن :

١ ـ بدأت الشركة عملياتها في ١/١ برأس مال قدره ١٥٠٠٠٠ تحصل نقداً.

٢ ـ قامت الشركة بابرام بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة وتم سداد القسط مقدماً في ١/٤.

٣ ـ يتم سداد ايجار المبنى الذي تشغله الشركة مقدماً لكل سنة منذ تاريخ استئجار المبنى في ١/٥.

المطلوب :

١ ـ إعداد قيود التسوية التي تعتقد أن محاسب الشركة قام باجرائها في ١٢/٣١، وترتب على ترحيلها لحسابات الأستاذ ظهور أرصدة حسابات ميزان المراجعة بعد التسويات بهذه الصورة.

٢ ـ قم باعداد ميزان المراجعة لجزئي للشركة قبل إجراء التسويات.

التمرين الرابع :

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة عمر عبد التواب كما يظهر في ١٢/٣١. قبل إجراء التسويات.

	مدين	دائن
أثاث وتركيبات	٥٦٣٢	
مواد ومهمات	٤٥٠٠	
بضاعــة	٦٧٢٠	

ايجار مقدم	٧٦٨	
عملاء	٣٢٨٠	
نقديــة	١٠٢٠٠	
أجــور	٣٣٠٠	
مصروفات عمومية	٤١٥٠	
مبيعات خدمات		٦٥٠٠
مبيعات بضاعة		٧٣٠٠
رأس المال		٢٢٠٠٠
دائنــون		٢٥٠٠
مخصص إهلاك أثاث وتركيبات		٢٥٠
	٣٨٥٥٠	٣٨٥٥٠

فإذا علمت أن :

١ ـ يستهلك الأثاث والتركيبات بواقع ٢٥٠ جنيه سنوياً.

٢ ـ بلغت المواد والمهمات المستخدمة خلال العام ١٧٥٠ جنيه.

٣ ـ بلغت تكلفة البضاعة المباعة ٣٢٢٠ جنيه.

٤ ـ قدرت الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٢٨٠ جنيه.

٥ ـ بلغت الأجور المستحقة في ١٢/٣١ ٢٠٠ جنيه.

٦ ـ بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتي لم تسجل في الدفاتر ولم تتحصل قيمتها حتى ١٢/٣١ مبلغ ٨٠٠ جنيه.

المطلوب :

١ ـ عن طريق استخدام ورقة عمل ذات سبعة أعمدة قم بادخال أرصدة حسابات ميزان المراجعة قبل التسويات في العمودين الثاني والثالث. وقم بتدوين التسويات في العمودين الرابع والخامس، ثم قم باعداد ميزان المراجعة بعد التسويات في العمودين السادس والسابع.

٢ ـ قم باجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل.

التمرين الخامس:

فيما يلي ورقة العمل الجزئية لشركة الكمال للمعدات والأجهزة الكهربائية كما تم اعدادها في ١٢/٣١ :

اسم الحساب	ميزان المراجعة		التسويات	
	مدين	دائن	مدين	دائن
آلات ومعدات	٢٣٤٠٠			
مخصص اهلاك آلات ومعدات		٢٠٨٠		٢٦٠ (١)
مواد ومهمات	١٢٦٠			٤٨٠ (٢)
بضاعــة	٤٥٤٠٠			٣٢١٠٠ (٣)
ايجار مقدم	١٨٠٠			٦٠٠ (٤)
تأمين مقدم	٦٠٠			٤٠٠ (٥)
نقديــة	٢٠٦٠٠			
رأس المال		؟		
أوراق دفع		١٦٠٠٠		
ايرادات مقدمة متنوعة		٢٤٠٠	٨٠٠ (٦)	
ايرادات خدمات		٧٤٢٠		
مبيعات بضاعة		٣٧٢٠٠		
أجور ومرتبات	٤٦٣٠		٢٧٠ (٧)	
مصروفات عمومية	٢٤١٠		١٩٠ (٨)	
	؟	؟		
إهلاك آلات ومعدات			٢٦٠ (١)	
مواد ومهمات مستخدمة			٤٨٠ (٢)	
تكلفة البضاعة المباعة			٣٢١٠٠ (٣)	
ايجــار			٦٠٠ (٤)	
تأمين			٤٠٠ (٥)	
ايرادات متنوعة				٨٠٠ (٦)

أجور ومرتبات مستحقة				٢٧٠ (٧)
مصروفات عمومية مستحقة				١٩٠ (٨)
فوائد على أوراق الدفع			٣٢٠ (٩)	
فوائد مستحقة				٣٢٠ (٩)
			؟	؟

المطلوب:

١ ـ استكمال ورقة العمل واجراء قيود التسوية والاقفال واعداد الحساب الختامي والميزانية.

٢ ـ صياغة التسويات التسعة بالصورة التي ترى أنها تؤدي الى اجرائها بالطريقة التي تمت بها في ورقة العمل (مثال: (١) بلغ إهلاك الآلات والمعدات عن العام ٢٦٠ جنيه).

التمرين السادس:

المطلوب: استكمال البيانات الناقصة في أوراق العمل الجزئية التالية:

١ ـ الورقة الأولى:

اسم الحساب	الميزان قبل التسويات		التسويات		الميزان بعد التسويات	
	مدين	دائن	منه	له	مدين	دائن
إهلاك الأصول الثابتة	؟		٥٧٠٠٠		؟	
مخصص إهلاك الأصول الثابتة		؟		؟		٢٠٠٠٠٠
تأمين مقدم	؟			١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	
تأمين			؟		؟	
مخصص ديون مشكوك فيها		؟		٤٦٠٠		١٠٠٠٠
ديون مشكوك فيها			؟		؟	

٢ ـ الورقة الثانية :

اسم الحساب	الميزان قبل التسويات		التسويات		الميزان بعد التسويات	
	مدين	دائن	منه	له	مدين	دائن
إيجار دائن مقدم		٣٦٠٠٠	؟			٢٤٠٠٠
إيجاد دائن		١٤٤٠		؟		؟
أجور	؟		؟		٥٤٠٠٠	
أجور مستحقة				؟		٥٥٠٠
مواد ومهمات	٤٧٢٠٠			؟	؟	
مواد ومهمات مستخدمة			؟		٣٢٢٠٠	

٣ ـ الورقة الثالثة :

اسم الحساب	الميزان قبل التسويات		التسويات		الميزان بعد التسويات		الحساب الختامي	
	مدين	دائن	منه	له	مدين	دائن	مدين	دائن
إيجار	؟		١٢٠٠		؟		١٨٠٠٠	
إيجار مستحق				؟		؟		
مياه وإنارة	٣٦٠٠		؟		؟		٥٠٠٠	
مياه وإنارة مستحقة				؟		؟		
عمولات دائنة		؟		؟		؟		٢٤٠٠٠
عمولات دائنة مستحقة			٤٥٠٠		؟			
فوائد دائنة		١٨٥٠		؟		؟		٥٠٠٠
فوائد دائنة مستحقة			؟		؟			

٤ ـ الورقة الرابعة :

اسم الحساب	الميزان قبل التسويات		التسويات		الميزان بعد التسويات		الحساب الختامي	
	مدين	دائن	منه	له	مدين	دائن	مدين	دائن
إيجار مقدم	؟			٣٦٠٠	١٠٨٠٠			
إيجار			؟		؟			
تأمين مقدم	؟		؟		١٢٠٠٠		؟	
تأمين		؟			؟			
أجور	؟		؟				٦٠٠٠	
أجور مستحقة				؟		٣٥٠٠	٤٣٥٠٠	

الباب الثالث
في
الاجراءات المحاسبية والنظام المحاسبي في المشروعات التجارية والصناعية

مقدمة :

بعد تناول الباب الثاني لاجراءات الدورة المحاسبية بصفة عامة دون تخصيص على أنواع معينة من المشروعات فإن هذا الباب يتناول هذه الاجراءات بدرجة أكبر من التعمق في المشروعات التجارية، وبقدر ملائم للتعرف على طبيعة نشاط المشروعات الصناعية، كما يتناول الباب أيضاً بعض المعاملات المرتبطة بمزاولة النشاط التجاري والصناعي كالمعالجة المحاسبية للأوراق التجارية. وبالاضافة الى ذلك خصص فصلاً في هذا الباب لتناول الدفاتر واليوميات المساعدة والحسابات الاجمالية باعتبارها من الأدوات الضرورية لإمكان تيسير الاجراءات المحاسبية في العصر الحديث وبذلك يتكون هذا الباب من ستة فصول كالآتي:

الفصل السابع : ويتناول الاجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية، حيث يتناول الاجراءات المتعلقة بالمبيعات وما يتعلق بها من معاملات ويتناول اجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون المستمر واجراءات حسابها في ظل طريقة المخزون الدوري، ثم يتناول كيفية عرض المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي في ظل كل من طريقتي المخزون، ويركز الفصل عموماً على المشاكل المتعلقة بتسجيل المبيعات وما يتعلق بها من اجراءات واجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من تسويات بحيث يمكن التوصل الى مجمل الربح وتحديد مفهومه ومضمونه.

أما **الفصل الثامن** : فيتناول ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية والميزانية في المشروعات التجارية، ويمثل استمراراً للفصل الثامن على أساس طريقة المخزون الدوري. ويتناول الفصل أقسام الايرادات والمصروفات في المنشآت

التجارية، كما يتناول اجراءات اعداد ورقة العمل واجراء التسويات واعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية في هذه المشروعات، كما يتعرض الفصل أيضاً الى كيفية التصرف في الأرباح الصافية (أو الخسائر) في نهاية الفترة عن طريق عرض مبسط لفكرة حساب التوزيع. وينتهي الفصل بعرض نموذج الميزانية العمومية في المشروعات التجارية.

ويتناول **الفصل التاسع**: المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية. ويوضح الفصل في بدايته أنواع الأوراق التجارية وأركانها، ثم يتناول المعالجة المحاسبية للشيكات الواردة والصادرة، والمعالجة المحاسبية للكمبيالات والسندات الأذنية على اعتبار أنها أوراق قبض، ثم المعالجة المحاسبية للسندات الاذنية والكمبيالات على اعتبار أنها أوراق دفع، ويتعرض الفصل بعد ذلك للمعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية، ثم ينتهي بمثال شامل لعمليات أوراق القبض وأوراق الدفع.

أما **الفصل العاشر**: فيتناول اليوميات والدفاتر المساعدة، حيث يعرض نموذجاً ليومية المبيعات وكيفية استخدامها وعلاقتها باستاذ العملاء واجمالي العملاء ثم يعرض يومية المشتريات وأستاذ الموردين، ثم يوميات مردودات المشتريات وأوراق القبض، وأوراق الدفع، والمقبوضات، والمدفوعات، ثم ينتهي الفصل بعرض ملخص متكامل لليوميات والدفاتر المساعدة وعلاقتها باليومية العامة والأستاذ العام، وعلاقتها بالنظام المحاسبي في ظل مبدأ القيد المزدوج.

على الفصل السابع

في الإجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية

١ ـ مقدمـة:

عـالجنا اجـراءات الدورة المحـاسبية في البـاب المتقـدم بصفـة عـامـة دون تخصيص عـلى المشروعـات التجاريـة. وذلك عـلى الـرغم من أننـا قـد حـددنـا الاجراءات بما يتلاءم بصفة عـامة مـع المشروعـات التجاريـة والخدمية، غير أن الهدف كان يتـركز عـلى إبراز خـطوات الدورة المحـاسبية وتبسيط اجـراءاتها دون التعرض للتفاصيل والمشاكل التي تترتب على طبيعة عمليات المشروع وتقترن بها.

وسوف نتناول في هذا الفصل بدرجة أكبر من العمق الاجراءات المحاسبية التي تتطلبها طبيعة النشاط في المشروعات التي تزاول نشاطاً تجارياً. وفي مثل هذه المشروعات تكون عمليات شـراء وبيع البضـائع هي النشـاط الغالب إن لم يكن الوحيد للمشروع وتمثل مبيعات البضائـع للعملاء المصـدر الرئيسي، وإن لم يكن الـوحيد لايـرادات المشروع. كـما تمثل تكلفـة البضاعـة المباعـة نسبـة كبيـرة من مصروفاته، وعلى هذا الأساس فإننا سوف نركـز أساسـاً على المعـالجة المحـاسبية لعمليات البيع والشراء في المشروعات التجارية، وما يتطلبه ذلك من إجراءات. وذلـك بالاضـافة الى تـوضيح الـدورة المحاسبيـة في صورتهـا المتكاملة والصـالحة للتطبيق في هذه المشروعات.

٢ ـ المبيعات وما يتعلق بها من إجراءات:

تعتبر مبيعات البضاعة المصدر الرئيسي والهام لايرادات المشروع التجاري. وتأسيسنا على ذلك فلا داعي لتمييزها بتحديد كنهها (البضاعة)، وعادة ما يكتفي باصطلاح «المبيعات» بدلاً من مبيعات البضاعة. ويتم تسجيل المبيعات طبعاً على

أساس أسعار البيع التي تقوم المنشأة بتحصيلها لعملائها وليس على أساس الأسعار التي قامت المنشأة بشراء البضاعة على أساسها. ويمثل الفرق بين السعرين ـ الشراء والبيع ـ هامش الربح الذي تحققه المنشأة من عمليات الاتجار في البضائع (والذي يمثل من وجهة النظر الاقتصادية مقابل اضافة منفعة الزمان والمكان)[1]. ويتم تسجيل المبيعات دفترياً، مثلها في ذلك مثل أي ايراد آخر، بجعلها دائنة مقابل جعل حساب النقدية أو العملاء مديناً على حسب كون عملية البيع قد تمت نقداً أو على الحساب. فإذا بلغت المبيعات النقدية ليوم معين ١٥٠٠٠ جنيه مثلاً، والمبيعات الآجلة لنفس اليوم ٦٥٠٠ جنيه. فإن تسجيل المبيعات يكون كالآتي:

		من مذكورين:
١٥٠٠٠		حـ/النقدية
٦٥٠٠		حـ/العملاء
	٢١٥٠٠	الى حـ/المبيعات
		اثبات المبيعات طبقاً للفواتير بتاريخ . . . واثبات المتحصل بمستندات. .

ولاجراء مثل هذا القيد يلزم التحقق من شحن المبيعات للعملاء، كما يلزم التحقق من موافقة الادارة على البيع بالأجل. وعادة ما يقوم البائع باعداد فاتورة بالبضاعة المباعة يتم بمقتضاها تسليم المشتري المبيعات النقدية كما يتم إرسالها أيضاً للعميل في حالة المبيعات الآجلة عند شحن البضاعة إليه. وتظهر الفاتورة في العادة طبيعة البضاعة المباعة، وأسعارها، وكمياتها والمبلغ المطلوب من العميل، وشروط

(١) يتم اضافة المنفعة من وجهة النظر الاقتصادية عن طريق التشكيل بالتصنيع ويطلق على ما يتم اضافته من منافع بهذه الطريقة «منفعة التشكيل»، كما قد تضاف المنفعة لسلعة معينة بانتقالها من مكان وفرتها الى مكان ندرتها ويطلق على المنفعة في هذه الحالة «منفعة المكان»، كما قد تضاف المنفعة للسلعة بتخزينها في أوقات وفرتها حتى تحين أوقات ندرتها ويطلق على المنفعة في هذه الحالة «منفعة الزمان»، وأخيراً فقد تضاف المنفعة بالحيازة والتملك وخاصة فيما يتعلق بالأشياء النادرة الثمينة القيمة من وجهة نظر الحائز لها ويطلق على المنفعة في هذه الحالة «منفعة الحيازة».

السداد. وتعتبر صورة الفاتورة مستنداً أساسياً لاجراء القيد السابق. ويمكن أن تتخذ الفاتورة الشكل الموضح بالنموذج رقم (١).

نموذج رقم (١) ـ الفاتورة

شركة محلات الشواربي التجارية ٧ شارع الهلافيت ـ بغداد				رقم ٢٧١٤٣ التاريخ: ١٩٨٤/١/٢٥
تاريخ الشحن: اليوم طريقة الشحن: الشاحنات المتحدة				المطلوب من: السيد الهادي الطلحاوي وشركاه شارع الزهير المعبدي ـ البلدة
بيان	الكمية	سعر مليم جنيه	جزئي مليم جنيه	كلي مليم جنيه
راديو سانيو AM.FM طراز S 128	٤٠	ـ ١٢	ـ ٤٨٠	
مسجل JVC	١٥	ـ ٢٠	ـ ٣٠٠	
جملة المطلوب (اثني عشر ألفاً ومائة وستون جنيهاً)				ـ ١٢١٦٠
شروط السداد: ١٠ أيام من تاريخه.				

وتمثل المبيعات التي يتم إثباتها بهذه الطريقة على مدار الفترة المحاسبية اجمالي الايرادات التي تتحقق للمشروع من هذا النشاط. والى هنا لم تختلف في الواقع عن الاجراءات التي سبق عرضها في الباب المتقدم. إلا أن طبيعة النشاط التجاري لا تكون في الغالب بهذه البساطة. فالبضاعة المباعة قد يردها العميل لسبب أو لآخر، كما قد تتلف مثلاً أثناء الشحن بصفة جزئية بما قد يدفع العميل الى طلب تخفيض ثمنها، كما أن ثمن البيع قد لا يتحصل كله بل يمنح العميل خصماً حتى تشجعه الشركة البائعة على سرعة سداد القيمة. ويترتب على هذه الأسباب أن إجمالي قيمة

المبيعات التي تتم خلال الفترة المحاسبية قد لا تمثل الايرادات الفعلية التي يحققها المشروع من هذا النشاط، ما لم يؤخذ في الاعتبار مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات والخصم المسموح به للعملاء من قيمة المبيعات.

٢ ـ أ ـ مردودات المبيعات، ومسموحات المبيعات:

تمثل مردودات المبيعات ما يقوم العملاء بإرجاعه من بضاعة تم شرائها من المشروع أو المنشأة لسبب أو لآخر، مثل عدم مطابقتها للمواصفات، أو عدم صلاحيتها للاستخدام. وعندما يقوم العملاء برد البضاعة التي سبق شراؤها من المنشأة، والتي اعتبرت من وجهة نظرها مبيعات، فإن ذلك لا شك سوف يؤدي الى نقص الايرادات التي سبق تسجيلها دفترياً. ويمكن في هذه الحالة إلغاء قيد المبيعات بقيد عكسي بالقدر الذي يمثل البضاعة المباعة والمرتدة. فإذا بلغت مردودات المبيعات ليوم معين مثلاً ٣٥٠ جنيه، منها ١٥٠ جنيه تمثل مبيعات نقدية والباقي على الحساب. فإن القيد في هذه الحالة يمكن أن يكون كالآتي:

٣٥٠		من حـ/ المبيعات
		الى مذكورين:
	١٥٠	حـ/ النقدية
	٢٠٠	حـ/ العملاء
		إثبات البضاعة المباعة والمرتدة من العملاء بتاريخ . . .

ولما كانت البضاعة المرتدة تعتبر من المؤشرات المفيدة للادارة للتعرف على مدى نجاحها في إرضاء عملائها فإن إثباتها بمثل القيد السابق لا يؤدي الى معرفة مقدارها خلال الفترة المحاسبية على وجه التحديد. ولذلك فقد جرت العادة في العرف المحاسبي على إثبات ارتداد البضاعة المباعة في حساب مستقل يسمى حساب مردودات المبيعات، وهو حساب عكسي للمبيعات، أي حساب مدين بطبيعته. ويجعل هذا الحساب مديناً بالمردودات التي تتم من مبيعات الفترة المحاسبية، ثم يقفل في الحساب الختامي في نهايتها مثلما تقفل حسابات

المصروفات. وعلى هذا الأساس يكون الاثبات السليم لعملية المردودات السابقة كالآتي:

٣٥٠		من حـ/مردودات المبيعات	
		الى مذكورين:	
	١٥٠	حـ/النقدية	
	٢٠٠	حـ/العملاء	
		اثبات البضاعة المباعة والمرتدة من العملاء بتاريخ...	

وتمثل مسموحات المبيعات تخفيضات في ثمن بيع البضاعة للعملاء بعد تمام عملية البيع وإثباتها دفترياً. فقد يرى العميل عدم مطابقة البضاعة للمواصفات التي طلبها. وبدلاً من ردها للمنشأة أو الشركة البائعة، يطلب منها إجراء تخفيض في السعر. وعادة ما يتم قبول طلب العميل إذا رأت الشركة ما يبرر ذلك. كما قد تتلف البضاعة المباعة عند وأثناء عملية شحنها للعميل بصفة جزئية تؤدي الى انخفاض قيمتها مع استمرار صلاحيتها للاستخدام (كدرجة ثانية مثلاً) بما يدفع العميل الى طلب تخفيض في سعرها. ويكون لمسموحات المبيعات نفس الأثر الخاص بمردودات المبيعات فيما يختص بتخفيض ايرادات المبيعات الاجمالية. وتسجل مسموحات المبيعات في حساب بهذا الاسم يخصص لهذا الغرض ويجعل مدينا بالمسموحات التي تقرها الشركة لعملائها على مدار الفترة المحاسبية.

ولتوضيح ما تقدم نفترض المثال التالي:

قامت شركة التجارة الحديثة ببيع بضائع لعملائها في يوم ٤/١٥ بمبلغ ٢٦٧٥٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٣٢٠٠ جنيه. وفي يوم ٤/١٧ قام بعض العملاء برد بضائع للشركة قيمتها ٢٣٤٠ جنيه، منها ١٢١٥ جنيه ردت للعملاء نقداً، وفي يوم ٤/١٨ طلب أحد العملاء تخفيض ٤٦٠ جنيه من سعر البضاعة التي اشتراها على الحساب من شركة التجارة الحديثة نظراً لوجود بعض التلفيات البسيطة فيها ومنحته الشركة السماح المطلوب. ويتم تسجيل هذه العمليات كالآتي:

		اثبات المبيعات في ٤/١٥ :
		من مذكورين :
١٣٢٠٠		حـ/النقدية
١٣٥٥٠		حـ/العملاء
	٢٦٧٥٠	الى حـ/المبيعات
		اثبات مبيعات اليوم طبقاً للفواتير.

		اثبات المردودات في ٤/١٧ :
٢٣٤٠		من حـ/مردودات المبيعات
		الى مذكورين :
	١٢١٥	حـ/النقدية
	١١٢٥	حـ/العملاء
		اثبات مردودات المبيعات عن اليوم.

		اثبات مسموحات المبيعات في ٤/١٨ :
٤٦٠		من حـ/مسموحات المبيعات
	٤٦٠	الى حـ/العملاء
		تخفيض سعر البضاعة للعميل... نظراً...
		مذكرة الاضافة الصادرة منا رقم... بتاريخ...

ويكون قيد مردودات المبيعات ومسموحاتها في العادة مستنداً الى ما يطلق عليه مذكرات الخصم والاضافة. فالعميل الذي يشتري بضاعة على الحساب (أو بالأجل) ثم يقوم بردها للشركة البائعة أو جزء منها يرفق معها مذكرة خصم على حساب الشركة لديه تفيد الشركة أن حسابها «الدائن» لدى العميل قد جعل مديناً بقيمة البضاعة المرتدة بتاريخ كذا. وتقوم الشركة البائعة بالرد على العميل بإرسال مذكرة اضافة تفيد العميل أن قيمة البضاعة المرتدة قد أضيفت الى حسابه، أي جعل حساب العميل دائناً بها. وكذلك الأمر فيما يتعلق بمسموحات المبيعات.

هذا، ويرى المحاسبون أن مسببات رد البضاعة المباعة قد لا تختلف عن الأسباب التي تؤدي الى منح تخفيضات في سعرها. وعلى هذا الأساس لا يفرق

الكثير منهم بين مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات كل في حساب مستقل، وإنما يفضلون معالجة المسموحات والمردودات في حساب واحد يطلق عليه حساب مردودات ومسموحات المبيعات. ويستوي عندنا البديلان.

٢ ـ ب ـ الخصم التجاري، والخصم النقدي:

تقوم المشروعات التجارية والصناعية، وخاصة منها ما يزاول تجارة الجملة باصدار قوائم أسعار لبضائعها على أساس سنوي، وغالباً ما تمثل هذه القوائم أسعار التجزئة. ويمنح كبار عملاء هذه المشروعات خصماً على هذه الأسعار يصل الى نسب كبيرة قد تصل الى ٣٠٪ منها، وخاصة إذا كان هؤلاء العملاء يقومون بشراء هذه البضائع للاتجار فيها. كما قد تؤدي التقلبات التي تحدث في الطلب والعرض في السوق في كثير من الأحيان الى عدم واقعية الأسعار المنشورة في قوائم الأسعار مما يضطر المشروع الى ضرورة تغييرها. وبدلاً من إصدار قوائم أسعار جديدة غالباً ما يقوم المشروع باصدار جداول يطلق عليها جداول الخصم التجاري من الأسعار الموضحة في قوائم الأسعار المصدرة. وقد يكون الخصم التجاري في صورة نسبة واحدة تطبق في جميع الحالات أو يكون في صورة سلسلة من النسب التي يجري تطبيقها على السعر الوارد في قوائم الأسعار على التوالي وتطبق هذه الحالة الأخيرة على وجه الخصوص إذا تم إجراء عدة تخفيضات متتالية في السعر المنشور على مدار الفترة المحاسبية.

ولنفترض على سبيل المثال أن سعر بيع الوحدة من سلعة معينة كما ورد في قوائم الأسعار هو ١٠ جنيه للمستهلك وأن الشركة تمنح كبار عملاءها خصماً تجارياً على هذا السعر قدره ٢٠٪، وقد قام أحد هؤلاء العملاء بشراء ١٠٠٠ وحدة من الشركة، وعلى هذا الأساس يكون حساب الخصم التجاري كالآتي:

جنيه	جنيه	
	١٠٠٠٠	السعر طبقاً لقائمة الأسعار (١٠ × ١٠٠٠)
	٢٠٠٠	ـ خصم تجاري بواقع ٢٠٪
٨٠٠٠		سعر البيع (للألف وحدة)

أما إذا كان الخصم التجاري الممنوح لهذا العميل يتكون من سلسلة من النسب تطبق على التوالي، كأن يكون الخصم مثلاً ٢٠٪، ١٠٪، ٥٪، فإن حساب سعر البيع في هذه الحالة يكون كالآتي:

		١٠٠٠٠	السعر طبقاً لقائمة الأسعار
		٢٠٠٠	ـ الخصم الأول بواقع ٢٠٪
	٨٠٠٠		
	٨٠٠		ـ الخصم الثاني بواقع ١٠٪
٧٢٠٠			
٣٦٠			ـ الخصم الثالث بواقع ٥٪
٦٨٤٠			سعر البيع (للألف وحدة)

ويكون مجموع الخصم التجاري في الحالة الأخيرة ٣١٦٠ جنيه. ويظهر الخصم التجاري في العادة في الفاتورة الموجهة من البائع للمشتري ولا يثبت في دفاتر البائع ولا في دفاتر المشتري، وإنما تسجل المبيعات في دفاتر البائع بصافي سعر البيع بعد استبعاد الخصم التجاري، كما تسجل المشتريات في دفاتر المشتري (كما سيرد فيما بعد) بصافي سعر الشراء بعد استبعاد الخصم التجاري. وبالتالي فلا يزيد الخصم التجاري عن كونه اجراءا لتحديد سعر البيع الفعلي لا أكثر ولا أقل.

ويعد خصم الكمية في كثير من الأحيان من نفس طبيعة الخصم التجاري. وخصم الكمية هو عبارة عن تنزيل من أسعار قوائم البيع لتشجيع المشتري على شراء كميات كبيرة. وإذا منح خصم الكمية للعميل عند تمام عملية البيع ولم يكن مشروطاً بشرط سابق أو لاحق، فإنه يعامل معاملة الخصم التجاري. بمعنى أنه يستنزل من أسعار قوائم البيع على الفاتورة دون قيده دفترياً. أما إذا كان خصم الكمية متوقف على تحقق شرط معين لا يمكن التأكد من تحققه مقدماً، ففي هذه الحالة يتم إثباته في الدفاتر.

ولنفرض مثلاً أن أحد العملاء طلب شراء ٥٠٠ وحدة من سلعة معينة من شركة النصر للتجارة حيث سعر الوحدة طبقاً لقوائم أسعار الشركة ١٢ جنيه. ولنفرض أن الشركة قد عرضت على العميل منحه خصماً في السعر يعادل ٣٠٪ إذا

قام بشراء ١٠٠٠ وحدة بدلاً من ٥٠٠ وحدة. فقبل العميل مباشرة واشترى ١٠٠٠ وحدة. ففي هذه الحالة يعالج خصم الكمية معالجة الخصم التجاري كالآتي:

جنيه	جنيه	
	١٢٠٠٠	السعر طبقاً لقائمة الأسعار (١٠٠٠ × ١٢)
	٣٦٠٠	ـ خصم كمية ٣٠٪
٩٤٠٠		سعر البيع الفعلي

وفي هذه الحالة يجب أن لا يظهر خصم الكمية في دفاتر البائع أو المشتري لأنه يعد في واقع الأمر بمثابة خصم تجاري.

ولنفرض في مثالنا السابق أن الشركة قد عرضت على العميل العرض البديل التالي: يمنح العميل خصم ١٠٪ اذا بلغت مشترياته خلال العام ١٠٠٠ وحدة، ثم ٥٪ اذا بلغت مشترياته ١٥٠٠ وحدة أو زادت عن ذلك. ففي هذه الحالة يتوقف منح خصم الكمية للعميل على قيامه بشراء الكميات المحددة. فإذا قام بشراء ٩٥٠ وحدة مثلاً خلال العام فإنه يحاسب على أسعار القائمة ١٢ جنيه دون خصم كمية، أما إذا بلغت مشترياته ١٠٠٠ وحدة فإنه حينئذ يستحق خصم الكمية بنسبة ١٠٪ بأثر رجعي. ويسري هذا السعر المخفض حتى تصل مشترياته الى ١٥٠٠ وحدة حيث يمنح خصم كمية حينئذ بنسبة ٥٪ اضافية بأثر رجعي وهكذا. وفي مثل هذه الحالة الأخيرة لا مفر من إظهار خصم الكمية في الدفاتر عندما يتحقق الشرط المؤدي لاكتساب العميل له. ولنفرض في هذا المثال أن العميل:

١ ـ لم تصل مشترياته من الشركة الى ١٠٠٠ وحدة خلال العام.
٢ ـ بلغت مشترياته من الشركة ١٢٠٠ وحدة خلال العام.
٣ ـ بلغت مشترياته من الشركة ١٦٠٠ وحدة خلال العام.

ففي الحالة الأولى لن يستحق للعميل خصماً للكمية، وتسجل المبيعات في

دفاتر الشركة (والمشتريات في دفاتر العميل) بسعر القائمة على أساس ١٢ جنيه للوحدة.

وفي الحالة الثانية تسجل المبيعات في دفاتر الشركة (والمشتريات في دفاتر العميل) على أساس سعر القائمة ١٢ جنيه حتى تصل الكمية الى ١٠٠٠ وحدة، ثم يمنح العميل خصم كمية بمعدل ١٠٪ على الـ ١٠٠٠ وحدة حينئذ، ثم يستمر منح الخصم على الـ ٢٠٠ وحدة الاضافية. وتكون قيود الاثبات الدفتري في دفاتر شركة النصر للتجارة كالآتي:

إثبات المبيعات بسعر البيع المحدد في القائمة (١٠٠٠ وحدة الأولى × ١٢ جنيه):

١٢٠٠٠		من حـ/العملاء
	١٢٠٠٠	الى حـ/المبيعات

		اثبات خصم الكمية عند بلوغ المبيعات للعميل ١٠٠٠ وحدة:
١٢٠٠		من حـ/خصم الكمية
	١٢٠٠	الى حـ/العملاء (العميل فلان)
		إثبات خصم الكمية بواقع ١٠٪ من سعر القائمة على ١٠٠٠ وحدة طبقاً للاتفاق مع العميل.

		اثبات مبيعات ٢٠٠ وحدة وخصم الكمية:
		من مذكورين:
٢١٦٠		حـ/العملاء
٢٤٠		حـ/خصم الكمية
	٢٤٠٠	الى حـ/المبيعات
		إثبات المبيعات مع خصم الكمية الممنوح للعميل طبقاً للاتفاق.

ويلاحظ في هذه الحالة أنه ما لم يتحقق الشرط الموجب لمنح خصم الكمية ما كان ليظهر بدفاتر الشركة.

أما الحالة الثالثة فإنها استمرار الحالة الثانية وتوقفة عنها وتكون القيود الدفترية كالآتي:

تسجيل مبيعات ٢٠٠ وحدة المكملة للـ ١٦٠٠ وحدة المتفق عليها:

		من مذكورين
٣٢٤٠		حـ/العملاء
٣٦٠		حـ/خصم الكمية
	٣٦٠٠	الى حـ/المبيعات

اثبات خصم الكمية الاضافي بمعدل ٥٪ من صافي ثمن بيع ١٦٠٠ وحدة بعد استبعاد الخصم الأول:

٨١٠		من حـ/خصم الكمية
	٨١٠	الى حـ/العملاء (العميل فلان)

خصم كمية اضافي بمعدل ٥٪ لبلوغ مشتريات العميل ١٥٠٠ وحدة طبقا للاتفاق ($16200 \times \frac{5}{100}$).

اثبات مبيعات ١٠٠ وحدة فيما زاد عن ١٥٠٠ وحدة:

		من مذكورين:
١٠٢٦		حـ/العملاء
١٧٤		حـ/خصم الكمية
	١٢٠٠	الى حـ/المبيعات

مبيعات ١٠٠ وحدة بسعر ١٢ جم وخصم كمية بمعدل ١٠٪ ثم ٥٪.

ويجب أن يراعي في مثل هذه الأحوال أن شروط منح خصم الكمية هي التي تحدد طريقة حسابه، فكان من الممكن مثلاً في مثالنا السابق أن تكون الشروط: ٥٠٠ وحدة الأولى بسعر القائمة: ٥٠٠ وحدة التالية بخصم ١٠٪، ٥٠٠ وحدة

التالية بخصم ١٥٪ وهكذا. ففي هذه الحالة لا يوجد خصم كمية على الـ ٥٠٠ وحدة الأولى، كما أن الخصم على الـ ٥٠٠ وحدة الثانية والثالثة يمكن اعتباره خصم تجاري لأن شرط اكتساب العميل له ليس له أثر رجعي.

كما يقوم البائع في كثير من الأحيان بمنح العميل (المشتري) خصماً نقدياً لتشجيعه على سداد قيمة مشترياته بسرعة. ويطلق على هذا الخصم الخصم النقدي أو خصم تعجيل الدفع. ويتوقف وجود الخصم النقدي على السياسة الائتمانية للمشروع قبل عملائه. فإذا كانت كل مبيعات المشروع تتم نقداً، فليس هناك في مثل هذه الحالة خصماً نقدياً. وإنما يلزم لوجود الخصم النقدي أن يمارس المشروع سياسة البيع الآجل لعملائه، بما قد يؤدي به الى منح العملاء الذين يقومون بسداد حساباتهم بسرعة خصماً على مشترياتهم يطلق عليه الخصم النقدي تشجيعاً لهم على ذلك.

وتوضح شروط منح الائتمان للعملاء الفترة المتاحة لهم للسداد وكذلك نسبة الخصم النقدي والفترة التي يمكن اكتساب العميل له فيها إذا تم السداد في خلالها. وغالباً ما تظهر هذه الشروط على الفاتورة التي يصدرها البائع للمشتري بقيمة البضاعة المباعة. فيذكر مثلاً أن السداد يجب أن يكون في خلال ٣٠ يوم، وإذا قام العميل بعملية السداد خلال ١٠ أيام يمنح خصم نقدي قدره ٢٪. ويمكن اختصار ذلك في صورة مصطلحات تجارية متعارف عليها كالآتي (٢٪/١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم) بمعنى أن العميل يمنح خصم نقدي ٢٪ إذا قام بالسداد خلال ١٠ أيام، وإلا يلتزم بسداد القيمة بالكامل دون خصم في خلال فترة لا تتجاوز ٣٠ يوماً.

ولما كان منح الخصم النقدي مشروطاً بتحقق عملية السداد في خلال فترة محددة، وهو أمر غير مؤكد، فإن المبيعات يتم تسجيلها بسعر البيع الكامل قبل استبعاد الخصم النقدي. وعندما تتحقق الواقعة المؤدية لاكتساب العميل للخصم بقيامه بالسداد في الفترة المحددة، فإنه يلزم إثبات الخصم النقدي دفترياً. ولنفترض أن شركة حسونة باعت لحسن بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه على الحساب،

بالشروط التالية: ٥٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم. فيتم إثبات عملية البيع في دفاتر شركة حسونة كالآتي:

١٠٠٠٠		من حـ/العملاء (حسن)
	١٠٠٠٠	الى حـ/المبيعات
		مبيعات آجلة لحسن فاتورتنا رقم... بتاريخ.

وإذا لم يقم العميل بالسداد خلال عشرة أيام فإنه يلتزم بسداد القيمة بالكامل في مدة شهر من تاريخ البيع. أما إذا قام العميل بالسداد خلال العشرة أيام المكسبة للخصم فإن حساب الخصم وإثباته يكون كالآتي:

الخصم النقدي = ١٠٠٠٠× $\frac{٥}{١٠٠}$ = ٥٠٠ جنيه.

صافي القيمة التي يسددها العميل	٩٥٠٠ جنيه
اجمالي قيمة الفاتورة	١٠٠٠٠ جنيه

ويكون إثبات التحصيل من العميل وإثبات الخصم النقدي كالآتي:

		من مذكورين
٩٥٠٠		حـ/النقدية
٥٠٠		حـ/الخصم النقدي المسموح به
	١٠٠٠٠	الى حـ/العملاء (العميل حسن)
		سداد العميل لحسابه خلال فترة استحقاق الخصم النقدي بواقع ٥٪.

ويلاحظ أن الخصم النقدي يسري على مبيعات سابقة لتاريخ اكتسابه، ومن ثم يصبح واجب التسجيل في الدفاتر.

٢ ـ جـ ـ ملخص اجراءات تسجيل المبيعات والحسابات الخاصة بها:

يتضح لنا مما تقدم أن الحسابات التي تحدد مقدار الايـرادات المحققة فعـلاً عن عمليات البيع تتلخص في الآتي:

١ ـ حساب المبيعات: ويجعل دائنا بقيمـة المبيعات النقـدية والآجلة طبقـاً للفواتير بعد استبعاد الخصم التجاري إن وجد، وحساب المبيعات حسـاب دائن بطبيعته.

٢ ـ حساب مردودات المبيعات: ويجعل مدينا بقيمة ما يقوم العملاء برده من بضائع طبقاً للأسعار التي قامـوا بشرائهـا بها، وسـواء كانت هـذه المردودات من مبيعات نقدية أو آجلة. وحساب مردودات المبيعات حساب مدين بطبيعته.

٣ ـ حساب مسموحات المبيعات: ويجعل مدينا بقيمة تخفيضات السعر التي تمنحها الشركة البائعة لعملائها نتيجة عدم مطابقة البضائع المباعة للمواصفات التي يطلبها العميل أو نتيجة التلفيات البسيطة التي تحدث بها نتيجـة عمليات الشحن والنقل. وحساب مسموحات المبيعات حساب مـدين بطبيعتـه. هذا ويمكن جمـع حساب المردودات والمسموحات في حساب واحد كما سبق أن ذكرنا.

٤ ـ خصم الكمية إذا كان هناك مبرر لاثباته: ويجعل مدينـا بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقـاً للنسب المتفق عليها معهم إذا تحقق الشـرط الذي يكسب العملاء له وكان يسري على المبيعات لهم بأثر رجعي. وهـو أيضاً من الحسـابات المدينة بطبيعتها.

٥ ـ الخصم النقدي أو خصم تعجيل الدفع: ويجعـل مدينـا بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقاً للنسب التي تقررها الشركة البائعة إذا تحقق شرط اكتساب العملاء له. وهو أيضاً من الحسـابات المدينة بطبيعتها.

وعلى هذا الأساس يمكن القول أن صافي المبيعات تتمثل في إجمالي المبيعات (دائن) مخصوما منها المسموحات والمردودات والخصم (وهي حسـابات مـدينة). ونقدم فيما يلي مثالاً مبسطاً لزيادة الموضوع ايضاحاً.

قامت شركة الأثاثات الحديثة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير:

١ /١ ـ باعت بضاعة للعميل ممدوح بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً. وباعت بضاعة للعميل شعيب بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه بشروط ٣٪/١٠ أيام صافي ٣٠ يوم.

٣ /١ ـ قام ممدوح برد بعض الأثاث الذي بلغت قيمته ١٧٠٠ جنيه وتسلم القيمة نقداً، كما طلب شعيب من الشركة تخفيض سعر بعض القطع التي تسلمها بمبلغ ١٣٠٠ جنيه لوجود بعض اتلفيات بها، وقد منحته الشركة السماح المطلوب.

٥ /١ ـ باعت الشركة للعميل غسان بضاعة تبلغ قيمتها طبقاً لقوائم الأسعار ٢٠٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ٢٠٪، ١٠٪، ٥٪ على التوالي على الحساب وشروط سداد ٢٪ ٧ أيام، صافي ١٥ يوم.

٧ /١ ـ قام العميل شعيب بسداد المستحق عليه.

١٠/١ ـ باعت الشركة بضاعة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه نقداً، ١٣٥٠٠ جنيه على الحساب.

١٤/١ ـ قام العميل غسان بسداد المستحق عليه وتم رد بضاعة من مبيعات يوم ١٠/١ النقدية قيمتها ٣٠٠٠ جنيه، ومن المبيعات الآجلة لنفس اليوم بمبلغ ٥٠٠ جنيه.

ويكون إثبات هذه العمليات دفترياً كالآتي:

١/١ ـ تسجيل المبيعات باجمالي القيمة:

		من مذكورين
٥٠٠٠		حـ/النقدية
١٥٠٠٠		حـ/العملاء (شعيب)
	٢٠٠٠٠	الى حـ/المبيعات
		اثبات المبيعات النقدية والآجلة لليوم بشروط ٣٪/١٠ أيام صافي ٣٠ يوم.

٣/١ : إثبات المرتجعات (المردودات) النقدية والمسموحات :

		من مذكورين :	
١٧٠٠		حـ/مردودات المبيعات	أو من حـ/مردودات
١٣٠٠		حـ/مسموحات المبيعات	ومسموحات المبيعات
		الى مذكورين :	
	١٧٠٠	حـ/النقدية	
	١٣٠٠	حـ/العملاء (شعيب)	
		مردودات نقدية ومسموحات للعميل شعيب	

٥/١ : حساب الخصم التجاري وإثبات المبيعات لغسان :

			٢٠٠٠٠	سعر البيع طبقاً للقائمة
			٤٠٠٠	ـ خصم تجاري أول بنسبة ٢٠٪
		١٦٠٠٠		
		١٦٠٠		ـ خصم تجاري ثاني بنسبة ١٠٪
	١٤٤٠٠			
	٦٢٠			ـ خصم تجاري ثالث بنسبة ٥٪
١٣٧٨٠				سعر البيع الفعلي.

ويكون قيد المبيعات كالآتي :

١٣٧٨٠		من حـ/العملاء (غسان)
	١٣٧٨٠	الى حـ/المبيعات
		مبيعات على الحساب لغسان بشروط ٢٪ ٧ أيام، صافي ١٥ يوم.

٧/١ : حساب الخصم النقدي للعميل شعيب وسداد حسابه :

المبيعات للعميل ١٥٠٠٠ جنيه

يخصم المسموحات ١٣٠٠ جنيه

المبلغ المستحق عليه الخصم النقدي ———— ١٣٧٠٠ جنيه

الخصم النقدي بمعدل ٣٪ = ١٣٧٠٠ × $\frac{٣}{١٠٠}$ = ٤١١ جنيه

ويكون القيد كالآتي:

		من مذكورين:
١٣٢٨٩		حـ/النقدية
٤١١		حـ/الخصم النقدي المسموح به
	١٣٧٠٠	الى حـ/العملاء (العميل شعيب)
		إثبات سداد العميل لحسابه خلال فترة السماح ومنحه خصم نقدي بمعدل ٣٪ طبقاً لشروط السداد.

١/١٠ : إثبات المبيعات:

		من مذكورين:
١٥٠٠٠		حـ/النقدية
١٣٥٠٠		حـ/العملاء
	٢٨٥٠٠	الى حـ/المبيعات

١/١٤ : قيام العميل (غسان) بسداد حسابه:

يقوم العميل بسداد الحساب بالكامل دون منحه خصماً نقدياً لأن تاريخ السداد يلي فترة استحقاق الخصم (٢٪/٧ أيام، صافي ١٥ يوم من تاريخ ١/٥):

١٣٧٨٠		من حـ/النقدية
	١٣٧٨٠	الى حـ/العملاء (غسان)
		سداد العميل غسان لرصيد حسابه

إثبات مردودات المبيعات:

٣٥٠٠		من حـ/مردودات المبيعات
		الى مذكورين:
	٥٠٠	حـ/العملاء
	٣٠٠٠	حـ/النقدية
		إثبات مردودات نقدية ٣٠٠٠ جنيه وآجلة ٥٠٠ جنيه.

وتظهر حسابات الأستاذ الخاصة بالمبيعات والمردودات والخصم كالآتي:

حـ/المبيعات

التاريخ	بيان	صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١ /١	من مذكورين (نقدية وعملاء)			٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
٥ /١	من/العملاء			١٣٧٨٠	٣٣٧٨٠
١/١٠	من مذكورين (نقدية وعملاء)			٢٨٥٠٠	٦٢٢٨٠

حـ/مردودات المبيعات

التاريخ	بيان	صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
٣ /١	الى حـ/النقدية		١٧٠٠		١٧٠٠
١/١٤	الى مذكورين (نقدية وعملاء)		٣٥٠٠		٥٢٠٠

حـ/مسموحات المبيعات

التاريخ	بيان	صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
٣ /١	الى حـ/العملاء		١٣٠٠		١٣٠٠

حـ/الخصم النقدي المسموح به

التاريخ	بيان	صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
٧ /١	الى حـ/العملاء		٤١١		٤١١

هذا ويقفل حساب المبيعات - كما سبق أن ذكرنا - في الحساب الختامي بجعل الأول مديناً والثاني دائناً في نهاية الفترة المحاسبية.

كما تقفل حسابات المردودات والمسموحات، والخصم النقدي (عن المبيعات) في الحساب الختامي أيضاً كما لو كانت من حسابات المصروفات، أي يجعل الحساب الختامي مديناً بها وتجعل هي دائنة. هذا من حيث الإقفال. أما ...

حيث اظهار هذه الحسابات في الحساب الختامي، فإنه لمن المفيد أن يتمكن القارىء من التعرف على صافي المبيعات بسهولة من قراءة الحساب الختامي (كما سوف يتضح تفصيلاً فيما بعد). وعلى هذا الأساس يمكن أن تظهر هذه الحسابات الأربعة في جانب الايرادات (الدائن) من الحساب الختامي بالصورة التالية (بفرض أن الفترة المحاسبية لشركة الأثاثات الحديثة تنتهي في ١٥/١ مثلاً)

شركة الأثاثات الحديثة

الحساب الختامي عن الفترة من ١/١ الى ١٥/١

الايرادات

٦٢٢٨٠		اجمالي المبيعات (من حـ/المبيعات)
		يخصم:
	٥٢٠٠	مردودات المبيعات (الى حـ/مردودات المبيعات)
	١٣٠٠	مسموحات المبيعات (الى حـ/مسموحات المبيعات)
	٤١١	الخصم النقدي المسموح به (الى حـ/الخصم النقدي)
٦٩١١		
٥٥٣٦٩		صافي المبيعات.

ويراعى أن الحساب المدين تعكس اشارته عندما يظهر في الجانب الدائن من الحساب الختامي أي يوضع باشارة سالبة (يخصم)، ولذلك نفس الأثر في حالة اظهاره في الجانب المدين من الحساب الختامي. فالمفروض مثلاً أن حساب مردودات المبيعات يظهر في الجانب المدين من الحساب الختامي، وكذلك حسابي المسموحات، والخصم النقدي (على المبيعات). وذلك لأن قيد اقفالها في هذا الحساب يكون كالآتي:

٦٩١١		من حـ/الحساب الختامي
		الى مذكورين:
	٥٢٠٠	حـ/مردودات المبيعات
	١٣٠٠	حـ/مسموحات المبيعات
	٤١١	حـ/الخصم النقدي

وبرغم ذلك فإن ظهورها في الجانب الدائن باشارة سالبة (أي بخصمها من الجانب الدائن) يكون له نفس أثر اظهارها في الجانب المدين. فهي في كلتا الحالتين تؤدي إلى انقاص الأرباح (أو زيادة الخسائر) بنفس المقدار. ففي الجانب المدين هي زيادة في المصروفات، وهي في الجانب الدائن باشارة سالبة تنقص من الايرادات. إلا أن ظهورها في الجانب الدائن يمكن القارىء من التعرف مباشرة على كل من المبيعات الاجمالية والمبيعات الصافية ومكونات الفرق بينهما دون الحاجة إلى إجراء عمليات حسابية خارجية لبنود الحساب الختامي. أضف إلى ذلك أن المردودات والمسموحات ليست في الحقيقة من بنود المصروفات.

٣ ـ اجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة ـ طريقة المخزون المستمر:

تعرضنا فيما سبق لتكلفة البضاعة المباعة باعتبارها أحد عناصر المصروفات وكيفية تسويتها في حساب المخزون. ولم نتعرض لكيفية تحديد هذه التكلفة لهذا الغرض وإنما اقتصرت معالجتنا لها على اعتبار أنها محددة ومعطاة. والواقع أن تحديد تكلفة البضاعة المباعة يحتاج لبعض الاجراءات التي تختلف باختلاف طريقة المخزون التي تتبعها المنشأة، والتي يمكن لها اتباع إحدى طريقتين في هذا الشأن: الأولى يطلق عليها طريقة المخزون المستمر، والثانية يطلق عليها طريقة المخزون الدوري. وينصب الاختلاف بين الطريقتين على كيفية تسوية حساب المخزون في تكلفة البضاعة المباعة، فإذا كانت هذه التسوية تتم بصفة مستمرة كلما تمت عملية بيع خلال الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هي طريقة المخزون المستمر. أما إذا لم تتم تسوية حساب المخزون في تكلفة البضاعة المباعة إلا في نهاية الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هي طريقة المخزون الدوري. وتختلف اجراءات معالجة مشتريات البضاعة وتحديد تكلفة البضاعة المباعة في كل من الطريقتين. وسوف نتعرض في هذا البند لطريقة المخزون المستمر على أساس أنها الطريقة التي اتبعناها ضمناً في الأجزاء السابقة، ثم نتعرض للطريقة الأخرى في بند لاحق.

نعرف حتى الآن بالتأكيد أن المخزون من البضاعة هو من مكونات الأصول (المتداولة)، وعندما يتواجد لدى المنشأة بضاعة في بداية الفترة المحاسبية فإنها تمثل تكلفة المخزون منها في ذلك التاريخ، والذي أطلقنا عليه رصيد أول الفترة (أو أول

المدة). وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة لأغراض الاتجار فيها فقد كنا نجعل حساب البضاعة مدينا بها مقابل جعل حساب النقدية أو الدائنين دائنا على حسب كون المشتريات تمت نقداً أو بالأجل. وعندما تقوم المنشأة ببيع جزء من هذه البضائع وتتحدد تكلفتها، كنا نجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مديناً وحساب البضاعة دائناً بهذه التكلفة. هذا يمثل في الواقع ملخص لطريقة المخزون المستمر باختصار يفتقر الى شيء ما من العمق المنطقي.

من هذه المراجعة المختصرة لما سبق دراسته نجد أن طريقة المخزون المستمر تقوم على حسابين:

١ ـ حساب مخزون البضائع (وهو من حسابات الأصول).

٢ ـ حساب تكلفة البضاعة المباعة، أو حـ/تكلفة المبيعات (وهو من حسابات المصروفات).

والحساب الأول يقوم مقام حساب البضاعة الذي سبق التعرض له. ويزداد رصيد كل من الحسابين بجعله مديناً وينقص الرصيد بجعله دائناً، لأن كل منهما من الحسابات المدينة بطبيعتها.

وعندما تقوم المنشاة بشراء بضائع فإن حساب المخزون يجعل مديناً بتكلفة البضائع المشتراة. وتشمل التكلفة في هذا الصدد ثمن الشراء مضافاً إليه كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتراة لمخازن المنشأة المشترية. وفي بعض الأحيان قد ينطوي ثمن الشراء على تكلفة تسليم البضائع المشتراة لمحل المشتري. وفي هذه الحالة، إذا قامت شركة الضحى التجارية مثلاً بشراء بضاعة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه منها ١٥٠٠٠ جنيه نقداً والباقي على الحساب، وكان السعر تسليم محل المشتري فإن القيد يكون كالآتي

٢٥٠٠٠		من حـ/مخزون البضائع
		الى مذكورين:
	١٥٠٠٠	حـ/النقدية
	١٠٠٠٠	حـ/الدائنون (أو الموردون)
		إثبات شراء بضاعة نقداً وعلى الحساب بما فيها تكلفة النقل والتسليم.

ولا يتم إجراء القيد السابق حتى يتم استلام البضاعة في مخازن المشتري (شركة الضحى التجارية في هذه الحالة) والفواتير الخاصة بها. وحتى يتحقق المشتري من مطابقة البضاعة للمواصفات المتفق عليها، ويتحقق من ورود الكميات الموضحة بالفواتير. ويتم مراجعة الفاتورة من حيث الأسعار والشروط، وتكاليف النقل، والتضريب والجمع للتأكد من صحتها. وعادة ما تعتبر هذه العمليات من مكونات نظام متكامل لأحكام الرقابة الداخلية على المشتريات بهدف الحفاظ على أصول المشروع من السرقة والاختلاس والضياع، لن نتعرض له في هذا المقام.

أما إذا لم ينطوي سعر الشراء على تكلفة النقل (والشحن والتأمين والتفريغ إن وجدت)، فإن عملية النقل قد توكل للبائع، أو قد يلتزم المشتري بترتيبها مع الغير، أو قد يقوم بها باستخدام وسائله الذاتية. فإذا وكلت عملية النقل للبائع فعادة ما تنطوي عليها الفاتورة الواردة منه كبند مستقل من بنودها. أما إذا قام المشتري بترتيبها مع الغير (شركات النقل المتخصصة مثلاً) ففي هذه الحالة نجد أن فاتورة البائع تنطوي على ثمن البضاعة دون تكاليف النقل التي ترد في فاتورة مستقلة من الغير الذي قام بعملية النقل. وإذا قام المشتري بنقل البضائع بوسائله الخاصة (سياراته الخاصة مثلاً)، فإن تكلفة النقل في هذه الحالة تصبح موضوع عمليات حسابية محاسبية لن نتعرض لها هنا. وفي كل الأحوال السابقة يتحمل حساب مخزون البضائع بكل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتراة لمحل المشتري، وذلك بجعله مديناً بها. فإذا قامت شركة الضحى التجارية بشراء بضاعة على الحساب بمبلغ ١٧٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع، ثم قامت إحدى شركات النقل بعملية نقل البضاعة المشتراة لمخازن شركة الضحى مقابل ٣٨٠ جنيه نقداً. فإن قيد إثبات هذه العملية يكون كالآتي:

١٧٣٨٠		من حـ/ مخزون البضائع
		الى مذكورين:
	١٧٠٠٠	حـ/ الدائنون (الموردون)

٣٨٠ حـ/ النقدية
شراء بضاعة على الحساب وسداد تكاليف النقل نقداً.

ونخلص مما تقدم انه في ظل طريقة المخزون المستمر يجعل حساب مخزون البضائع مديناً عند تمام عمليات الشراء بكل من ثمن البضاعة المشتراة، وكذا كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضاعة المشتراة من مقر البائع الى مخازن المشتري من تكاليف نقل وشحن وتأمين وتفريغ ولف وحزم وما شابه ذلك.

٣ ـ أ ـ المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون المستمر:

يتم تسجيل المبيعات في ظل طريقة المخزون المستمر كالعادة بجعل حساب النقدية أو العملاء مديناً وجعل حساب المبيعات دائناً. إلا أن الأمر يتطلب بالاضافة الى ذلك إجراء تسجيل تكلفة البضاعة المباعة عند كل عملية بيع (أو لمبيعات اليوم أو فترة قصيرة نسبياً). ويتم ذلك بجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مديناً وحساب مخزون البضائع دائناً بتكلفة ما تم بيعه. وبذلك يظهر حساب المخزون تكلفة البضاعة التي لم يتم بيعها بعد في أي تاريخ معين. ويلاحظ أن المبيعات تسجل بسعر البيع بينما تكلفة البضاعة المباعة تسجل على أساس التكلفة الفعلية لها.

أضف إلى ما تقدم أن قيد مردودات المبيعات ـ كما سبق أن أوضحنا ـ يستدعي إجراء قيداً إضافياً لاستبعاد تكلفة البضاعة المرتدة من تكلفة البضاعة المباعة وتحميلها لحساب المخزون. ونخلص من ذلك أنه عندما يتم بيع البضاعة للعملاء تتحول تكلفتها من حسابات الأصول الى حسابات المصروفات، وعندما يرد العملاء بضاعة سبق بيعها لهم فإن تكلفتها تتحول من مصروف الى أصل كما كانت عليه قبل تمام عملية البيع.

ولنفترض مثلاً ـ لتوضيح ذلك ـ أن شركة سعدون للتجارة قد قامت بالعمليات التالية من بين العمليات المختلفة ليوم ٢١/١/٨٤:

١ ـ باعت بضاعة نقداً تكلفتها ٧٣٥٠ جنيه بمبلغ ١٠٧٥٠ [illegible]

٢ ـ باعت بضاعة على الحساب تكلفتها ١٢٢٥٠ جنيه [illegible] بقوائم الأسعار ٢٥٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ٢٠٪

٣ ـ رد بعض العملاء بضاعة من مبيعات الأيام [illegible] تكلفتها ٢٤٠٠ جنيه وسعر بيعها ٣٦٠٠ جنيه، منها ٢٧٥٠ جنيه نقداً والباقي على الحساب.

٤ ـ اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٢١٢٠٠ جنيه [illegible] مصاريف النقل لمقر الشركة والتأمين على البضائع أثناء [illegible] سددت مصاريف النقل والتأمين نقداً أما [illegible] يوم.

٥ ـ كان [illegible] مخزون البضائع في بداية [illegible] تكلفة البضاعة [illegible] نهاية اليوم السابق [illegible]

يتم إثبات العمليات من ١ إلى ٤ [illegible]

العملية الأولى [illegible]:

أ ـ [illegible]

[illegible] ١٠٧٥٠ [illegible]

[illegible]

ب ـ ٧٣٥٠ [illegible] من [illegible]

٧٣٥٠ [illegible]

[illegible]

العملية الثانية: [illegible]

سعر البيع بعد الخصم التجاري = [illegible]

أ ـ ٢٠٠٠٠		من حـ/العملاء
	٢٠٠٠٠	الى حـ/المبيعات
		تسجيل المبيعات الآجلة عن اليوم

ب ـ ١٢٢٥٠		من حـ/تكلفة البضاعة المباعة
	١٢٢٥٠	الى حـ/مخزون البضائع
		إثبات تكلفة البضاعة المباعة على الحساب عن اليوم.

هذا وقد كان من الممكن إثبات العمليتين الأولى والثانية بقيدين كالآتي:

		من مذكورين:
١٠٧٥٠		حـ/النقدية
٢٠٠٠٠		حـ/العملاء
	٣٠٧٥٠	الى حـ/المبيعات

١٩٦٠٠		من حـ/تكلفة البضاعة المباعة
	١٩٦٠٠	الى حـ/مخزون البضائع.

العملية الثالثة: رد البضاعة:

أ ـ ٣٦٠٠		من حـ/مردودات المبيعات
		الى مذكورين:
	٢٧٥٠	حـ/النقدية
	٨٥٠	حـ/العملاء
		إثبات مردودات المبيعات عن اليوم

ب ـ ٢٤٠٠		من حـ/مخزون البضائع
	٢٤٠٠	الى حـ/تكلفة البضاعة المباعة
		إثبات تكلفة البضاعة المرتدة عن اليوم

العملية الرابعة: مشتريات البضاعة:

٢٤٥٠٠ من حـ/مخزون البضائع

الى مذكورين:

٢٣٢٠٠ حـ/الدائنون (أو الموردون)

١٣٠٠ حـ/النقدية

إثبات المشتريات الآجلة وسداد مصاريف النقل والتأمين نقداً.

هذا وتظهر حسابات المخزون وتكلفة البضاعة المباعة كالآتي:

حـ/تكلفة البضاعة المباعة

		مدين	دائن	رصيد
١/٢٠	رصيد			٣٧٢٥٠
١/٢١	الى حـ/مخزون البضائع (مبيعات)	٧٣٥٠		٤٤٦٠٠
١/٢١	الى حـ/مخزون البضائع (مبيعات)	١٢٢٥٠		٥٦٨٥٠
١/٢١	من حـ/مخزون البضائع (مردودات)		٢٤٠٠	٥٤٤٥٠

حـ/مخزون البضائع

		مدين	دائن	رصيد
١/٢٠	رصيد			٤٢٣٨٠
١/٢٠	من حـ/تكلفة البضاعة المباعة		٧٣٥٠	٣٥٠٣٠
١/٢١	من حـ/تكلفة البضاعة المباعة		١٢٢٥٠	٢٢٧٨٠
١/٢١	الى حـ/تكلفة البضاعة المباعة (مردودات)	٢٤٠٠		٢٥١٨٠
١/٢١	الى مذكورين (دائنون ونقدية)	٢٤٥٠٠		٤٩٦٨٠

وبتفحص الحسابين نجد أن رصيد حساب المخزون يزيد بتكلفة مردودات المبيعات وبالمشتريات وينقص بتكلفة المبيعات. أما رصيد حساب تكلفة البضاعة

المباعة فيزيد بتكلفة المبيعات وينقص بتكلفة مردودات المبيعات. ويظهر الرصيد المدين لحساب مخزون البضائع في نهاية اليوم (٤٩٦٨٠ جنيه) تكلفة البضاعة التي يجب أن تكون موجودة لدى الشركة حينئذ. ويمثل ذلك السبب الرئيسي في تفضيل هذه الطريقة (طريقة المخزون المستمر) على طريقة المخزون الفتري حيث يمكن للادارة الوقوف على ما لديها فعلاً من بضائع (أو ما يجب أن يكون لديها) في أي وقت تشاء، ويعتبر هذا من مقومات الرقابة الفعالة التي تهدف للحفاظ على المخزون في المستوى الملائم لعمليات الشركة وللوقاية من الاختلاس والسرقة والضياع. ولذلك فعادة ما يتم التحقق من وجرد المخزون (جرده) على فترات دورية متقاربة ويتم مطابقة تكلفة ما هو موجود فعلاً مع الرصيد الذي يظهر في حساب مخزون البضائع. وإذا تبين للادارة وجود اختلافات جوهرية فإنها تقوم باتخاذ الاجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

وعادة ما تستخدم طريقة المخزون المستمر في الأصناف قليلة العدد من حيث وحداتها أو غالية الثمن من حيث قيمتها، أو كلاهما. مثال ذلك السيارات (في تجارة السيارات) والساعات والمجوهرات، والملابس الجاهزة وما إلى ذلك. أما طريقة المخزون الدوري أو الفتري (التي سيرد شرحها حالاً) فتستخدم في الأصناف كثيرة العدد رخيصة الثمن (كالمسامير والصواميل مثلاً).

ويصاحب طريقة المخزون المستمر استخدام بطاقة معينة لكل صنف من أصناف البضائع، توضح كمية وتكلفة ما يتم شراؤه، وكمية وتكلفة ما يتم بيعه، وكمية وتكلفة الرصيد المتبقى عند إتمام كل من هذه العمليات. ويطلق على هذه البطاقة بطاقة الصنف للمخزون المستمر. وهي في أبسط صورها يمكن أن تتخذ الشكل التالي (البيانات الواردة فيها افتراضية).

بطاقة الصنف للمخزون المستمر

التاريخ	الوارد			الصادر			الرصيد		
١٩٨٤	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة
١/ ١							٢٠٠٠	١٢	٢٤٠٠٠
١/ ٧	٧٠٠٠	١٢	٨٤٠٠٠				٩٠٠٠	١٢	١٠٨٠٠٠
١/١٥				٦٥٠٠	١٢	٧٨٠٠٠	٢٥٠٠	١٢	٣٠٠٠٠

وتوضح خانة الوارد ما يرد لمخازن المنشأة من الصنف المعين ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الوارد. وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فالوارد يمكن أن يكون عن طريق الشراء أو رد العملاء للبضاعة السابق بيعها لهم. وتبين خانة الصادر الكمية التي تخرج من المخازن ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الصادر. وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فإن الصادر قد يكون للعملاء لتمام بيعه أو للموردين لرده إليهم لسبب أو لآخر. وتوضح خانة الرصيد الكمية الموجودة بعد كل عملية وارد أو صادر ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الرصيد.

هذا ولأن حساب تكلفة البضاعة المباعة يعد من حسابات المصروفات، فإن رصيده في نهاية الفترة المحاسبية يصبح واجب الاقفال في الحساب الختامي. (يجعل الحساب الختامي مديناً وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً). أما حساب مخزون البضائع فيظهر رصيده في نهاية الفترة المحاسبية في الميزانية العمومية كأصل من الأصول المتداولة.

٣ ـ ب ـ المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي:

عادة ما يتم عرض بيانات الحساب الختامي في المنشآت التجارية بطريقة تسمح للادارة بتقييم نتائج الوظائف المختلفة فيها وتمكن القارىء أيضاً من التعرف على نتائج الأنشطة المختلفة.

ولما كانت تكلفة المبيعات في مثل هذه المنشآت تمثل النسبة الكبرى من المصروفات، فإنه عادة ما يتم إجراء المقاصة بينها وبين صافي المبيعات لتحديد هامش الربح الذي تحققه المنشأة في عمليات شراء وبيع البضاعة، والذي يصبح متاحاً لتغطية باقي المصروفات والأرباح المستهدفة. ويطلق على هامش الربح الناتج من عملية المقاصة بين صافي المبيعات وتكلفتها اصطلاح «مجمل الربح» أو «الربح الاجمالي» أو «الهامش الاجمالي» وسوف نجري على استخدام الاصطلاح الأول (مجمل الربح). وتحقيقاً لهذا الغرض يمكن أن يظهر الحساب الختامي في صورة قائمة بدلاً من اتخاذه لشكل الحساب التقليدي السابق عرضه على الوجه المبين في المثال التالي.

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان المراجعة (بعد التسويات) لشركة نفرتيتي التجارية في ٣٠/٦/٨٥:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
جنيه	جنيه	
١١٥٠٠	١٦٣٧٠٠	مبيعات ومردودات مبيعات
٧٢٠٠		خصم نقدي مسموح به
١٥٠٠		مسموحات مبيعات
٩٧٥٠٠		تكلفة البضاعة المباعة
٤٢٧٠٠		مخزون البضائع
٤٢٥٠		أجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع
١٧٥٠		ايجار المعرض
٣٥٠		دعاية وإعلان
٦٥٠		مصاريف نقل مبيعات للعملاء
١٢٠٠٠		مصاريف ادارية

ويظهر الحساب الختامي في صورة قائمة على الوجه التالي:

شركة نفرتيتي التجارية
الحساب الختامي عن السنة المنتهية في ٣٠/٦/٨٥

اجمالي المبيعات		١٦٣٧٠٠	
يخصم			
مردودات مبيعات	١١٥٠٠		
خصم مسموح به	٧٧٠٠		
مسموحات مبيعات	١٥٠٠		
		٢٠٧٠٠	
صافي المبيعات			١٤٣٥٠٠
يخصم: تكلفة البضاعة المباعة			٩٧٥٠٠
مجمل الربح			٤٦٠٠٠
يخصم: المصاريف البيعية			
أجور ومرتبات عمال البيع	٤٢٥٠		
ايجار المعرض	١٧٥٠		
دعاية وإعلان	٣٥٠		
نقل مبيعات للعملاء	٦٥٠		
		٧٠٠٠	
مصاريف ادارية		١٢٠٠٠	
			١٩٠٠٠
صافي الربح			٢٧٠٠٠

والواقع أنه قد جرت العادة في العرف المحاسبي (العربي والأوربي دون الامريكي) على تقسيم الحساب الختامي الى حسابين: الأول يختص بإظهار نتيجة عمليات الاتجار في البضاعة من بيع وشراء، ويظهر مجمل الربح ويطلق عليه حساب المتاجرة. والثاني يظهر نتيجة المقاصة بين فائض عمليات المتاجرة من أرباح (أو عجزها من خسائر)، مضافاً إليها الايرادات الناتجة عن الأنشطة الأخرى الفرعية بخلاف نشاط المتاجرة، مع باقي المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية ليحدد النتائج النهائية للنشاط من أرباح (أو خسائر) صافية. ويطلق على هذا

الحساب الأخير حساب الأرباح والخسائر، وسوف نتناول كل من هذين الحسابين بصورة أكثر تفصيلاً في نهاية هذا الفصل.

٤ ـ المبيعات وتكلفة المبيعات في ظل طريقة المخزون الدوري أو الفتري:

قد ترى الادارة أن عمليات التسجيل التفصيلية المصاحبة لاستخدام طريقة المخزون المستمر ليست ضرورية لكل أو بعض الأصناف التي تقوم المنشأة بالاتجار فيها. ففي كل مرة تتم فيها عملية بيع، يصبح من الضروري جعل حساب تكلفة المبيعات مديناً وحساب المخزون دائناً. ذلك بالاضافة الى ضرورة تسوية بطاقات الصنف لتظهر النقص في عدد الوحدات الموجودة لدى المنشأة وتكلفتها نتيجة عملية البيع. ولا شك في أن هذه الطريقة أكثر تكلفة من حيث العمليات الكتابية والسجلات المحاسبية التي تتطلبها عن طريقة المخزون الدوري. فما لم تبرر القيمة المرتفعة للأصناف التي تتجر فيها المنشأة اتباع هذه الطريقة لأغراض أحكام الرقابة على تحركات هذه الأصناف من وإلى المنشأة، فإن الادارة قد ترغب في اتباع طريقة المخزون الدوري (أو الفتري)، والتي تعتبر أقل تكلفة في اتباعها عن طريقة المخزون المستمر.

وفي ظل طريقة المخزون الدوري، يظل رصيد أول الفترة المحاسبية من مخزون البضائع في حساب مستقل لا يمس محاسبياً طوال الفترة المحاسبة. وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع، أي الحصول على أصول، فإنه بدلاً من جعل حساب المخزون مديناً بالتكلفة الكاملة للبضاعة المشتراة، فإنه يتم فتح حساب تسجل فيه مشتريات العام بصفة مستقلة عن مخزون أول الفترة على أساس ثمن الشراء ـ دون

مصاريف النقل والشحن والتأمين في العادة ـ يطلق عليه حساب «مشتريات البضائع». ولا تتحدد تكلفة البضاعة الموجودة في مخازن المنشأة وتحديد قيمتها، ومقارنتها بما كان موجوداً في بداية الفترة وما تم شراؤه خلالها إلا في نهاية الفترة. وتحسب تكلفة البضاعة المباعة في ظل هذه الطريقة كالآتي (الأرقام افتراضية):

جنيه	جنيه	
	٢٣٢٠٠	مخزون أول الفترة من البضائع (الرصيد الموجود في بداية الفترة المحاسبية)
	٥٧٣٠٠	+ مشتريات البضائع خلال الفترة
٨٠٥٠٠		البضاعة المتاحة خلال الفترة
٩١٠٠		- مخزون آخر الفترة من البضائع (في العادة يكون الرصيد الموجود طبقاً للجرد الفعلي.
٧١٤٠٠		تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة

وبتسجيل المشتريات خلال الفترة المحاسبية في حساب مستقل تستطيع الادارة معرفة مقدارها، وهو الأمر الذي كان لا يمكن تحديده بسهولة في ظل نظام المخزون المستمر.

وبالرغم من أن المشتريات يترتب عليها حصول المنشأة على أصول، إلا أنها (أي المشتريات) يتم إقفالها بالكامل في الحساب الختامي في نهاية الفترة بجعله مديناً وجعل حساب المشتريات دائناً، كذلك الأمر فيما يتعلق بمخزون أول الفترة.

ويتم إثبات مخزون نهاية الفترة بعد تحديد مقداره عن طريق جعل مخزون آخر الفترة مديناً والحساب الختامي دائناً. أي أن مخزون أول الفترة والمشتريات تتحول بالكامل الى مصروفات باقفالها في الحساب الختامي ثم يخصم منها ما يتبقى في نهاية الفترة في مخازن المنشأة بتحويله من مصروفات الى أصول بجعل الحساب الختامي دائناً وحساب مخزون نهاية الفترة مديناً.

٤ ـ أ ـ اجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من مصروفات في ظل طريقة المخزون الدوري:

نخلص مما تقدم انه عند شراء بضائع لأغراض الاتجار فيها في ظل طريقة المخزون الدوري يجعل حساب المشتريات مديناً بثمن البضاعة المشتراة ويؤدي الى زيادة الأصول بالقيمة. وإذا تم الشراء نقداً فإن الأصول تنقص بمقدار ما يجعل به حساب النقدية دائناً. أما إذا تم الشراء على الحساب فإن حسابات الالتزامات تزيد بمقدار الزيادة في الأصول الناتجة عن المشتريات الآجلة.

المجرة للاتجار في الأدوات الالكترونية قامت في ١/٧

بمبلغ ٢٧٢٠٠ جنيه.

لحساب بمبلغ ٢٢٧٠٠ جنيه.

ت في ظل المخزون الدوري كالآتي:

من حـ/مشتريات البضائع

الى مذكورين:

حـ/النقدية

حـ/الدائنون (أو الموردون)

إثبات المشتريات النقدية والآجلة عن يوم ١/٧

القيد زيادة المشتريات (أصول) بمبلغ ٤٩٩٠٠ جنيه بمبلغ ٢٧٢٠٠ جنيه، وزيادة الالتزامات (الدائنون) بمبلغ أن حساب المشتريات في ظل هذه الطريقة قد حل محل ئع في ظل طريقة المخزون المستمر.

من سعر الشراء تكلفة نقل للبضاعة المشتراة لمخازن المشترى، يجعل حساب المشتريات مدينا بالتكلفة الكاملة للمشتريات إذا كان سعر الشراء لا يتضمن تكاليف النقل وما قد ولف وحزم وشحن وتفريغ وما إلى ذلك، فإن هذه التكاليف الشراء، والتي كان حساب مخزون البضائع يجعل بها مديناً في ن المستمر، تعالج في حساب مستقل في ظل طريقة المخزون عليه حساب النقل للداخل. ويمثل رصيد حساب النقل للداخل البضاعة المشتراة، ومن ثم يمكن اعتباره من الأصول حتى يتم بيع ون هو والمشتريات معاً الى مصروفات. ويجب عدم الخلط بين للداخل وحساب «مصروفات النقل للخارج» الذي يجعل مديناً ضاعة المباعة للعملاء. فالنقل للداخل يمثل جزءاً من تكلفة

البضاعة المشتراة بالرغم من تسجيلها في حساب مستقل، أما مصروفات النقل للخارج فيعد من مكونات مصروفات البيع والتوزيع. والتكلفة تتعلق بالحصول على أصل أما المصروف فيترتب عن عمليات الحصول على ايرادات.

ولنفرض مثلاً أن تكلفة نقل البضائع التي قامت شركة الهجرة بشرائها في ١/٧ لمخازنها قد بلغت ٤٢٨ جنيه كما ورد في فاتورة شركة النقل التي لم تسدد بعد، فإن القيد في هذه الحالة يكون كالآتي:

٤٢٨		من حـ/ النقل للداخل
	٤٢٨	الى حـ/ الدائنون (أو الموردون)
		اثبات تكلفة نقل مشتريات اليوم المستحقة لشركة النقل

وفي ظل طريقة المخزون الدوري يظهر في ميزان المراجعة الذي يتم اعداده في نهاية الفترة المحاسبية الأرصدة المدينة لحسابات مخزون أول الفترة كما كان عليه حينئذ، ومشتريات البضائع المتراكمة خلال العام، والنقل للداخل على البضائع المشتراة خلال العام. ولا يظهر مخزون نهاية الفترة في ميزان المراجعة إلا بعد إجراء التسويات وتحديد تكلفة البضاعة المباعة. أما في طريقة المخزون المستمر فإن رصيد المخزون الذي يظهر في ميزان المراجعة في نهاية الفترة (قبل التسويات) يمثل الموجود فعلاً في المخزون في نهاية الفترة، ولا يوجد حساب للمشتريات، ويظهر أيضاً رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة، ذلك لأن عمليات تسوية المخزون في حساب تكلفة البضاعة المباعة تتم بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية في ظل طريقة المخزون المستمر. أما في ظل طريقة المخزون الدوري فتؤجل التسويات الخاصة بتحديد تكلفة البضاعة المباعة وحصر مخزون آخر الفترة حتى نهاية الفترة المحاسبية.

٤ ـ ب ـ تسجيل المبيعات خلال الفترة وتحديد تكلفة المبيعات في نهاية الفترة في ظل طريقة المخزون الدوري:

يتم تسجيل المبيعات بسعر البيع الفعلي في ظل طريقة المخزون الدوري بنفس الطريقة التي عرضناها في ظل طريقة المخزون المستمر. أي أنه عند تمام

عملية البيع يجعل حساب النقدية مديناً بالمبيعات النقدية وحساب العملاء مديناً بالمبيعات الآجلة مقابل جعل حساب مبيعات البضائع (أو المبيعات) دائناً. ولا يلزم إجراء قيد لتسجيل تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون الدوري كما كان عليه الوضع في ظل طريقة المخزون المستمر. وإنما تتحدد تكلفة مبيعات الفترة عند إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية.

ولنفرض مثلاً أن مخزون البضاعة في ١/١/٨٤ لاحدى الشركات بلغ ١٢٧٠٠ جنيه، كما بلغت مشتريات العام كما يظهرها رصيد حساب مشتريات البضائع في ٣١/١٢/٨٤ مبلغ ١٤٣٢٠٠ جنيه، كما ظهر رصيد حساب النقل للداخل في ٣١/١٢ مبلغ ٨٦٠٠ جنيه. وعند الجرد الفعلي للبضائع الموجودة في نهاية العام (٣١/١٢) وجد أن تكلفتها تبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه بما فيها حصتها من تكلفة النقل للداخل، ففي ظل هذه الافتراضات يتم حساب تكلفة البضاعة المباعة خلال العام كالآتي:

جنيه	جنيه	
	١٢٧٠٠	بضاعة أول الفترة (رصيد ١/١/٨٤)
	١٤٣٢٠٠	+ مشتريات البضائع خلال العام
	٨٦٠٠	+ تكلفة النقل للداخل
١٦٤٥٠٠		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
٢٢٥٠٠		− مخزون آخر الفترة (رصيد موجود في ٣١/١٢/٨٤ فعلاً).
١٤٢٠٠٠		تكلفة البضاعة المباعة خلال العام.

وتظهر الأرصدة الثلاثة الأولى كأرصدة مدينة في ميزان المراجعة في ٣١/١٢ قبل إجراء التسويات في نهاية الفترة، أما مخزون آخر الفترة فيتحدد بالمعلومات الناتجة عن الجرد الفعلي. ويتم اقفال الحسابات الثلاثة الأولى في الحساب الختامي بالقيد الآتي:

١٦٤٥٠٠		من حـ/ الحساب الختامي
		الى مذكورين
	١٢٧٠٠	حـ/ مخزون بضاعة أول الفترة

١٤٣٢٠٠ حـ/مشتريات البضائع

٨٦٠٠ حـ/النقل للداخل

اقفال الحسابات الموضحة في الحساب الختامي في ١٢/٣١.

ويترتب على هذا القيد تحول هذه الحسابات الى مصروفات، غير أن ما يجب تحويله الى مصروفات فعلاً يقل عن ذلك بمقدار تكلفة البضاعة الموجودة في نهاية الفترة والتي ما زالت من مكونات الأصول. ولذلك يتم إثبات بضاعة آخر الفترة باجراء قيد التسوية التالي:

٢٢٥٠٠ من حـ/مخزون بضاعة آخر الفترة

٢٢٥٠٠ الى حـ/الحساب الختامي

إثبات مخزون البضاعة الموجود في نهاية الفترة طبقاً للجرد الفعلي.

ويترتب على القيدين السابقين أن جعل الحساب الختامي مديناً بمبلغ ١٦٤٥٠٠ جنيه ثم جعل دائناً بمبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه، ليكون صافي ما جعل به هذا الحساب مديناً هو ١٤٢٠٠٠ جنيه، التي تمثل تكلفة البضاعة المباعة خلال العام والتي تحولت من أصول ال مصروفات.

وإذا لم تتوفر الرغبة في إظهار هذه التفاصيل في الحساب الختامي، فإنه لمن الممكن توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لأغراض إجراء هذه التسويات في نهاية الفترة، على أن يقفل رصيد هذا الحساب فقط في الحساب الختامي. وتكون القيود اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وإقفالها في الحساب الختامي في نهاية الفترة في هذه الحالة كالآتي:

١٦٤٥٠٠ من حـ/تكلفة البضاعة المباعة

الى مذكورين:

١٢٧٠٠ حـ/مخزن البضاعة أول الفترة

١٤٣٢٠٠ حـ/مشتريات البضائع

٨٦٠٠ حـ/النقل للداخل

اقفال الحسابات بعاليه في حساب تكلفة البضاعة المباعة.

٢٢٥٠٠ من حـ/مخزون بضاعة آخر الفترة
٢٢٥٠٠ الى حـ/تكلفة البضاعة المباعة
تسوية مخزون آخر الفترة في حساب تكلفة البضاعة المباعة.

وإلى هنا فإن كل الاختلاف يتحدد في إحلال حساب تكلفة البضاعة المباعة محل الحساب الختامي. وبترحيل القيدين السابقين لحساب تكلفة البضاعة المباعة يكون رصيده (١٤٢٠٠٠ جنيه) ممثلاً لتكلفة ما تم بيعه من بضاعة خلال العام. ثم يجري اقفال حساب تكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي بالقيد الآتي:

١٤٢٠٠٠ من حـ/الحساب الختامي
١٤٢٠٠٠ الى حـ/تكلفة البضاعة المباعة
اقفال تكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي.

وبالرغم من أن كل من الطريقتين السابقتين لهما نفس الأثر على الحساب الختامي، فإن الطريقة الثانية (توسيط حـ/تكلفة ضاعة المباعة) تفضل على الطريقة الأولى لأغراض اجراء التسويات على ورقة لي.

٤ ـ جـ ـ مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي في ظل طريقة المخزون الدوري:

عرضنا حتى الآن كل من طريقتي المخزون المستمر والمخزون الدوري بطريقة مبسطة بالاقتصار على الاجراءات اللازمة لمعالجة مشتريات البضاعة وما يتعلق بها من تكاليف، وكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة. وكما سبق القول عند بيع البضاعة انه يمكن أن يرد العميل جزءاً منها أو يجري عليها تخفيضات في السعر، أو يستفيد بخصم نقدي عند السداد المبكر لقيمة مشترياته من المنشأة، فإنه يمكن للمنشأة التي تقوم بشراء بضاعة لأغراض الاتجار فيها أن ترد جزءاً من هذه البضاعة للمورد لسبب أو لآخر، أو تطلب منه اجراء تخفيض في السعر، كما يمكن لها أن تستفيد من الخصم النقدي الذي يمنحه الموردون للمنشأة تشجيعاً لها على السداد المبكر لقيمة مشترياتها منهم. وسوف نعالج كل من مردودات

المشتريات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب (لن نتعرض للخصم التجاري باعتباره لا يسجل في دفاتر البائع ولا المشتري) في ظل طريقة المخزون الدوري في هذا البند الفرعي، على أن نتناول ذلك في ظل طريقة المخزون المستمر لاحقاً.

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة ثم تقوم بردها للمورد لسبب أو لآخر (عدم مطابقتها للمواصفات)، فإنها تعالج على أنها «مردودات مشتريات». أما إذا طلبت المنشأة المشترية من المورد اجراء تخفيض في سعر البضاعة المشتراة دون ردها، فإن هذا التخفيض ـ عندما يسمح به المورد ـ يعالج على أنه «مسموحات مشتريات». وكما كان عليه الأمر فيما يتعلق بمردودات ومسموحات المبيعات، فإنه يمكن جمع مردودات ومسموحات المشتريات في حساب واحد، أو يمكن معالجة كل منهما في حساب مستقل. وعلى النقيض من حسابي مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات، فإن حسابي مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات من الحسابات الدائنة بطبيعتها، ذلك لأنها تؤدي الى تخفيض تكلفة المشتريات المدينة بطبيعتها. ولتوضيح كيفية إثبات مردودات ومسموحات المشتريات في ظل طريقة المخزون الدوري نفترض المثال التالي: قامت شركة الضحى التجارية في يوم ١/٢٣ برد بضائع سبق شراؤها من الموردين بلغت تكلفتها ٩٧٥٠ جنيه ذلك لاختلاف الصنف، كما قامت الشركة في نفس اليوم بطلب تخفيض في سعر بعض الأصناف المشتراة من الموردين بمبلغ ٣٢٥٠ جنيه نظراً لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل، وقد منح الموردون الشركة السماح المطلوب. وتكون قيود اليومية اللازمة لاثبات ذلك كالآتي:

١٣٠٠٠		من حـ/الموردون (أو الدائنون)	
		الى مذكورين:	
	٩٧٥٠	حـ/مردودات المشتريات	أو حـ/مردودات ومسموحات المشتريات
	٣٢٥٠	حـ/مسموحات المشتريات	
		إثبات رد البضاعة المشتراة للموردين والحصول على السماح المطلوب مقابل تلفيات النقل.	

وكما ذكرنا بصدد مردودات ومسموحات المبيعات، فإنه كان من الممكن جعل حساب مشتريات البضائع دائناً بقيمة المردودات والمسموحات الخاصة بالمشتريات، إلا أن إثبات المردودات والمسموحات في حسابات مستقلة قد يؤدي الى توفير معلومات مفيدة للادارة. ويظهر رصيدا حسابي مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات في الجانب الدائن من ميزان المراجعة قبل التسويات في نهاية الفترة المحاسبية. ثم تسوى هذه الحسابات في حساب تكلفة البضاعة المباعة قبل إقفالها في الحساب الختامي (أو تقفل في الحساب الختامي مباشرة إذا لم يتم توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة).

وإذا كان التعامل مع الموردين يتم على الحساب، فعادة ما يقوم المورد بمنح المشتري خصماً نقدياً لتشجيعه على السداد المبكر، كما سبق أن رأينا في حالة الخصم النقدي على المبيعات، وتحدد شروط التعامل مع المورد نسبة الخصم والشرط المؤدي لاكتسابه، وشروط الائتمان بصفة عامة. فإذا قامت شركة الضحى التجارية بشراء بضائع من مورديها تبلغ تكلفتها ٣٠٠٠٠ جنيه على الحساب، وكانت الشروط: ٣٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم، وذلك بتاريخ ٣/١ مثلاً، فإن قيد إثبات المشتريات في ٣/١ يكون كالآتي:

٣٠٠٠٠		من حـ/مشتريات البضائع
	٣٠٠٠٠	الى حـ/الموردون (أو الدائنون)
		إثبات مشتريات اليوم على الحساب.

وإذا قامت الشركة بسداد القيمة خلال العشرة أيام المقررة لاكتسابها الخصم النقدي الوارد في شروط الموردين، فإن القيد يكون كالآتي:

٣٠٠٠٠		من حـ/الموردون
		الى مذكورين:
	٢٩١٠٠	حـ/النقدية
	٩٠٠	حـ/الخصم النقدي المكتسب
		سداد الموردين خلال فترة الخصم النقدي المكتسب واكتساب الخصم بواقع ٣٪ من ٣٠٠٠٠ جنيه ($\frac{٣}{١٠٠}$ × ٣٠٠٠٠ = ٩٠٠ جنيه)

وكما أن حساب الخصم النقدي المسموح به على المبيعات من الحسابات المدينة بطبيعتها، فإن الخصم النقدي المكتسب على المشتريات يعتبر من الحسابات الدائنة بطبيعتها. والواقع أن التكلفة الحقيقية للبضاعة المشتراة تنحصر في سعر الشراء النقدي لها مضافاً إليه تكلفة توصيل البضاعة من محل البائع إلى مقر المشتري. وعلى هذا الأساس فإن الخصم النقدي المكتسب يعني أن شراء البضاعة على الحساب يزيد من سعر تكلفتها وعند اكتساب الخصم يصبح من الواجب تخفيض تكلفة البضاعة المشتراة به. وبذلك فيقفل حساب الخصم النقدي المكتسب على المشتريات خلال الفترة المحاسبية في حساب تكلفة البضاعة المباعة في نهايتها لتحديد التكلفة النقدية الفعلية لها. ولذلك يرى بعض المحاسبون تسجيل المشتريات على أساس السعر الصافي بعد إستبعاد الخصم النقدي حتى إذا لم تكن المنشأة المشترية تنوي السداد خلال الفترة المقررة لاكتساب الخصم. ولا شك في أن هذه الطريقة يترتب عليها إبراز الخصم النقدي الذي كان من الممكن اكتسابه لو قامت المنشأة بالسداد في الوقت الملائم. وتكون القيود اللازمة لاثبات العمليات السابقة في ظل هذه الطريقة كالآتي:

٢٩١٠٠		من حـ/المشتريات
	٢٩١٠٠	الى حـ/الموردون

- اثبات المشتريات الآجلة بصافي القيمة بعد استبعاد الخصم النقدي المقرر خلال عشرة أيام من تاريخه (٣٠٠٠٠ × ٣/١٠٠ = ٩٠٠ ج)

فإذا قامت الشركة بالسداد في الوقت المناسب لاكتساب الخصم يكون القيد كالآتي:

٢٩١٠٠		من حـ/الموردون
	٢٩١٠٠	الى حـ/النقدية

سداد الموردون في الفترة المقررة لاكتساب الخصم

أما اذا تأخرت الشركة في السداد عن الفترة المقررة لاكتساب الخصم فإن المبلغ المستحق سداده للموردين في هذه الحالة يكون ٣٠٠٠٠ جنيه بالكامل.

إثبات السداد كالآتي:

٩٠٠ من حـ/الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة
٩٠٠ الى حـ/الموردون
اثبات استحقاق الموردين للخصم النقدي لعدم القيام بالسداد خلال الفترة المقررة لاكتسابنا الخصم.

٣٠٠٠٠ من حـ/الموردون
٣٠٠٠٠ الى حـ/النقدية
إثبات سداد الموردين

وفي هذه الطريقة يظهر حساب المشتريات تكلفتها الصافية بسعر الشراء النقدي. ولا تظهر الدفاتر حساب الخصم النقدي المكتسب، وإنما تظهر بدلاً منه حـ/الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة، وهو حساب مدين بطبيعته يظهر مقدار الأعباء التي تتحملها الشركة نتيجة سوء ادارة عملياتها المالية مع مورديها. هذا ونحن نفضل - في ظل طريقة المخزون الدوري - الجمع بين الطريقتين، أي إظهار الخصم النقدي المكتسب فعلاً نتيجة السداد في الموعد الملائم والخصم النقدي المفقود نتيجة التراخي في السداد، حتى يمكن إبراز ما للادارة المالية وما عليها من مؤشرات حسن الادارة ومن مؤشرات التقصير. وفي ظل هذه الطريقة يتم إثبات المشتريات كما في الطريقة الأولى بسعر الشراء الآجل، أي في مثالنا الجاري بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه. وإذا تم السداد في الموعد المقرر لاكتساب الخصم يكون القيد كما هو وارد بالطريقة الأولى حيث يجعل حساب الخصم النقدي المكتسب دائناً بقيمة الخصم والنقدية دائنة بقيمة الفرق بين الخصم وسعر الشراء الآجل، وحساب الموردين مديناً. أما إذا تراخت الشركة في السداد في الموعد المقرر فيكون القيد كالآتي عند السداد الفعلي:

من مذكورين:
٣٠٠٠٠ حـ/الموردون
٩٠٠ حـ/الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة

الى مذكورين :

٣٠ ح/النقدية

٩٠٠ ح/الخصم النقدي المكتسب

إثبات سداد الموردين بالكامل وإثبات الخصم النقدي المفقود نتيجة التأخر في السداد

ويعالج حساب الخصم النقدي المكتسب في حساب تكلفة البضاعة المباعة لتخفيض تكلفة المشتريات الآجلة لسعر الشراء النقدي ، أما حساب الخصم النقدي المفقود فيعتبر من حسابات المصروفات التمويلية (الباهظة المعدل بالنسبة للزمن[1]) والذي يتم اقفاله في الحساب الختامي

ولا يسري المنطق السابق على الخصم النقدي المسموح به على المبيعات. فعندما لا يقوم العميل بالسداد في الموعد الذي يستحق فيه حصوله على الخصم المقرر فإن الادارة المالية لا يكون لها شأن في ذلك ، وإنما يكون العميل هو المتسبب .

ويترتب على فقدان العميل للخصم زيادة قيمة صافي المبيعات وهي من الايرادات بطبيعتها .

٤ - د - صافي تكلفة المشتريات في ظل طريقة المخزون الدوري وتحديد مجمل الربح :

قياساً على ما سبق أن ذكرناه بشأن تحديد صافي المبيعات (أنظر نهاية البند ٢ - جـ)، فإن صافي تكلفة المشتريات في ظل نظام الجرد الدوري يتحدد من واقع أرصدة خمسة حسابات رئيسية هي : مشتريات البضائع ، النقل للداخل ،

---

(١) إذا كانت شروط الشراء : ١٪ / ١٠ أيام ، الصافي ٣٠ يوم ومبلغ المشتريات الآجل ١٠٠ جنيه فإنه يمكن سداد ٩٩ جنيه بدلاً من ١٠٠ جنيه خلال عشرة أيام ، وإذا كانت السنة ٣٦٥ يوم ، فإن ذلك يعني معدل فائدة سنوية قدرها $\frac{1}{100} \times \frac{365}{30} = 12.2\%$ وهو معدل كبير جداً بالنسبة للمعدلات التي يمكن الاقتراض بها من الغير للسداد خلال فترة اكتساب الخصم

مردودات المشتريات، مسموحات المشتريات، الخصم النقدي المكتسب. ويمكن حساب صافي تكلفة المشتريات في نهاية الفترة المحاسبية من واقع أرصدة هذه الحسابات كالآتي (الأرقام افتراضية):

جنيه	جنيه	
١٧٢٣٥٠		مشتريات البضائع
١١٦٥٠		نقل للداخل
١٨٤٠٠٠		مجموع
	١٣٢٧٠	يخصم: مردودات المشتريات
	٦٣٢٠	مسموحات المشتريات
	٢٤١٠	الخصم النقدي المكتسب
٢٢٠٠٠		
١٦٢٠٠٠		صافي تكلفة مشتريات البضائع.

ويراعي أن من بين هذه الحسابات الخمسة يوجد حسابين مدينين بطبيعتهما هما مشتريات البضائع والنقل للداخل، وتظهر أرصدتهما في الجانب المدين من ميزان المراجعة. أما باقي الحسابات فهي دائنة بطبيعتها، وتظهر أرصدتها في الجانب الدائن من ميزان المراجعة. وتقفل هذه الحسابات الخمسة في الحساب الختامي في نهاية الفترة إما بطريق مباشر حيث تظهر بتفاصيلها فيه، حيث الحسابات المدينة تقفل في الجانب المدين منه باشارة موجبة والحسابات الدائنة تقفل في الجانب المدين أيضاً ولكن باشارة سالبة (كما هو موضح بالنموذج الافتراضي بعاليه)، أو عن طريق توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة تبعاً للنمط السابق شرحه.

وإلى هنا يمكن أن نقوم بتوضيح كيفية قياس مجمل الربح في ظل طريقة المخزون الدوري عن طريق المثال التالي:

نفترض أن الأرصدة التالية ظهرت بين أرصدة ميزان المراجعة لشركة محلات الشواربي في نهاية العام:

	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
مبيعات ومردودات مبيعات	٣٥٢٧٥٠	٢١٤٣٠
مسموحات مبيعات		٧٢١٠
خصم نقدي مسموح به		٩٢٠٠
مصاريف نقل للخارج (نقل مبيعات للعملاء)		٦٥٠٠
مشتريات ومسموحات مشتريات	١٢٢١٠	٢٤١٣٠٠
مردودات مشتريات	٨٥٩٠	
خصم نقدي مكتسب	١٦٢٠٠	
خصم نقدي مفقود على المشتريات الآجلة		٧٦٠٠
نقل للداخل		١١٢٠٠
مخزون البضاعة أول الفترة.		٢٢٥٠٠

ونفترض أنه باجراء الجرد الفعلي في نهاية العام وجد أن تكلفة البضاعة المتبقية تبلغ ٣٧٢٠٠ جنيه. ومن واقع هذه البيانات يتم قياس مجمل الربح بتصوير ما أطلقنا عليه سابقاً حساب المتاجرة. ويمكن أن يظهر هذا الحساب على الصورة الموضحة في الصفحة التالية.

ويراعى أن الخصم النقدي المفقود لا يعتد به عند حساب تكلفة البضاعة المباعة وقياس مجمل الربح، وإنما يقفل في حساب الأرباح والخسائر كما سوف نرى فيما بعد. كما أن مصاريف نقل المبيعات للعملاء تعتبر من مصاريف البيع والتوزيع التي سوف نعالجها في حساب الأرباح والخسائر أيضاً.

شركة محلات الشواربي

حساب المتاجرة عن السنة المنتهية في . . .

صافي المبيعات ومجمل الخسائر			تكلفة المبيعات ومجمل الربح		
اجمالي المبيعات		٣٥٢٧٥٠	مخزون أول الفترة		٢٢٥٠٠
يخصم: مردودات مبيعات	٢١٤٣٠		مشتريات بضائع	٢٤١٣٠٠	
			نقل للداخل	١١٢٠٠	
مسموحات مبيعات	٧١٢٠				
			مجموع	٢٥٢٥٠٠	
خصم مسموح به	٩٢٠٠	٣٧٧٥٠	يخصم:		
			٨٥٩٠ مردودات مشتريات		
صافي المبيعات		٣١٥٠٠٠	١٢٢١٠ مسموحات مشتريات		
			١٦٢٠٠ خصم مكتسب	٣٧٠٠٠	
			صافي تكلفة مشتريات البضائع		٢١٥٥٠٠
			تكلفة البضاعة المتاحة للبيع		٢٣٨٠٠٠
			يخصم: مخزون نهاية الفترة		٣٧٢٠٠
			تكلفة البضاعة المباعة		٢٠٠٨٠٠
			رصيد (مجمل الربح)		١١٤٢٠٠
		٣١٥٠٠٠			٣١٥٠٠٠

٥ ـ مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي في ظل طريقة المخزون المستمر:

تختلف اجراءات إثبات مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب في ظل طريقة المخزون المستمر عنها في ظل طريقة المخزون الدوري. ففي ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد حسابات للمردودات والمسموحات والخصم النقدي المكتسب، وإنما تعالج العمليات الخاصة بها مباشرة في حساب مخزون البضائع. فيجعل حساب مخزون البضائع دائناً بمردودات المشتريات (كما كان يجعل مدينا بالمشتريات) ويجعل دائنا بمسموحات المشتريات، كما يجعل دائنا بالخصم النقدي المكتسب. ولنفرض مثلاً أن شركة سعدون للتجارة قامت بالعمليات التالية في يوم ٢/٢٧:

١ ـ اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم.

٢ ـ بلغت مردودات المشتريات للموردين ٧٣٥٠ جنيه، وحصلت على مسموحات على مشتريات بمقدار ١٢١٠ جنيه.

٣ ـ سددت حساب المورد حسين عبد العال البالغ ٢٠٠٠٠ جنيه قبل تاريخ انتهاء فترة استحقاق الخصم النقدي المكتسب بواقع ٣٪.

٤ ـ سددت حساب المورد محمود عبد المقصود البالغ ٣٠٠٠٠ جنيه بعد انقضاء فترة استحقاق الخصم النقدي بواقع ٤٪.

وفي ظل طريقة المخزون المستمر تكون القيود اللازمة لاثبات هذه العمليات كالآتي:

أولاً: الشراء على الحساب:

٣٢٥٠٠		من حـ/مخزون البضائع
	٣٢٥٠٠	الى حـ/الموردين
		شراء بضائع على الحساب بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم.

ثانياً: مردودات ومسموحات المشتريات:

٨٥٦٠		من حـ/الموردين
	٨٥٦٠	الى حـ/مخزون البضائع
		إثبات مردودات المشتريات ٧٣٥٠ جنيه ومسموحات المشتريات ١٢١٠ جنيه.

ثالثاً: سداد المشتريات واكتساب الخصم النقدي.

٢٠٠٠٠		من حـ/الموردين
		الى مذكورين:
	١٩٤٠٠	حـ/النقدية
	٦٠٠	حـ/مخزون البضائع
		إثبات سداد المورد حسين عبد العال واكتساب الخصم بواقع ٣٪ على ٢٠٠٠٠ جنيه.

رابعاً: سداد المشتريات وإثبات الخصم النقدي المفقود

		من مذكورين:
٣٠٠٠٠		حـ/الموردين
١٢٠٠		حـ/الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة.
		الى مذكورين:
	٣٠٠٠٠	حـ/النقدية
	٢٠٠	حـ/مخزون البضائع
		إثبات سداد المورد محمود عبد المقصود بعد انقضاء فترة الخصم وإثبات فقد الخصم النقدي بمعدل ٤٪ من ٣٠٠٠٠ جنيه.

وتوضح هذه العمليات الأربع كيفية معالجة مردودات المشتريات ومسموحاتها. والخصم المكتسب، سواء تم اكتسابه فعلاً بالسداد المبكر أو فقدته المنشأة لتأخرها في السداد، في ظل طريقة المخزون المستمر. ومن الواضح أن مخزون البضائع يجعل دائناً في كل هذه العمليات.

٦ - ملخص مقارن لاجراءات تسجيل المبيعات والمشتريات والعمليات المتعلقة بها في ظل كل من طريقتي المخزون المستمر والمخزون الدوري :

نلخص فيما يلي الاختلافات الأساسية في اجراءات معالجة المشتريات والعمليات المتعلقة بها وتحديد تكلفة البضاعة المباعة، واجراءات معالجة المبيعات والعمليات المتعلقة بها في ظل كل من طريقتي المخزون.

طريقة المخزون المستمر	طريقة المخزون الدوري
١ - شراء البضاعة (٥٠٠٠ جنيه مثلاً).	
٥٠٠٠ من حـ/مخزون البضائع ٥٠٠٠ الى حـ/الموردين (أو حـ/النقدية	٥٠٠٠ من حـ/مشتريات البضائع ٥٠٠٠ الى حـ/الموردين (أو حـ/النقدية)
٢ - مردودات ومسموحات المشتريات (مردودات ٤٥٠ جنيه مثلاً ومسموحات ٣٤٠ جنيه).	
٧٩٠ من حـ/الموردين ٧٩٠ الى حـ/مخزون البضائع	٧٩٠ من حـ/الموردين الى مذكورين : ٤٥٠ حـ/مردودات المشتريات ٣٤٠ حـ/مسموحات المشتريات
٣ - تكلفة النقل للداخل (١٥٠ جنيه مثلاً) :	
١٥٠ من حـ/مخزون البضائع ١٥٠ الى حـ/الموردين (أو حـ/النقـدية)	١٥٠ من حـ/النقل للداخل ١٥٠ الى /حـ الموردين (أو النقدية).
٤ - سداد مشتريات آجلة واكتساب خصم نقدي (١٠٠٠ جنيه، ونسبة خصم ٢٪ مثلاً) :	
١٠٠٠ من حـ/المـوردين الى مذكورين : ٩٨٠ حـ/النقدية	١٠٠٠ من حـ/الموردين الى مذكورين : ٩٨٠ حـ/النقدية

٢٠ حـ/مخزون البضائع	٢٠ حـ/الخصم النقدي المكتسب

٥ - سداد مشتريات آجلة بعد مضي فترة استحقاق الخصم النقدي (٢٠٠٠ مثلاً ونسبة خصم ٣٪):

من مذكورين:	من مذكورين:
٢٠٠٠ حـ/الموردين	٢٠٠٠ حـ/الموردين
٦٠ حـ/الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة	٦٠ حـ/الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة
الى مذكورين:	الى مذكورين:
٦٠ حـ/مخزون البضائع	٦٠ حـ/الخصم النقدي المكتسب
٢٠٠٠ حـ/النقدية	٢٠٠٠ حـ/النقدية

٦ - بيع بضائع (بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه مثلاً وتكلفتها ٤٣٠٠ جنيه).

٦٥٠٠ من حـ/العملاء (أو النقدية)	٦٥٠٠ من حـ/العملاء (أو النقدية)
٦٥٠٠ الى حـ/مبيعات البضائع	٦٥٠٠ الى حـ/مبيعات البضائع
٤٣٠٠ من حـ/تكلفة البضاعة المباعة	لا يجري أي قيود حتى نهاية الفترة اسبية حيث تتحدد تكلفة البضاعة حينئذ.
٤٣٠٠ الى حـ/مخزون البضائع	

٧ - مردودات ومسموحات المبيعات (مردودات ٥٠٠ جنيه مثلاً تكلفتها ٣٠٠ جنيه ومسموحات ٤٥٠ جنيه).

من مذكورين:	من مذكورين:
٥٠٠ حـ/مردودات المبيعات	٥٠٠ حـ/مردودات المبيعات
٤٥٠ حـ/مسموحات المبيعات	٤٥٠ حـ/مسموحات المبيعات
٩٥٠ الى حـ/العملاء (أو النقدية)	٩٥٠ الى حـ/العملاء (أو النقدية)
٣٠٠ من حـ/مخزون البضائع	لا يتم أي قيود لتكلفة المبيعات المرتدة.
٣٠٠ الى حـ/تكلفة البضاعة المباعة.	

٨ - الخصم المسموح به على المبيعات: لا خلاف بين الطريقتين (تحصيل ٥٠٠٠ جنيه من العملاء مثلاً بخصم نقدي مسموح به ٢٪).

من مذكورين:

٤٩٠٠ حـ/ النقدية

١٠٠ حـ/ الخصم المسموح به
٥٠٠٠ الى حـ/العملاء

٩ ـ قيود التسوية اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وتحديد رصيد مخزون البضائع في نهاية الفترة:

لا حاجة الى قيود دفترية حيث يمثل رصيد حـ/تكلفة البضاعة المباعة الأصول التي تحولت الى مصروفات ويظهر رصيد حـ/مخزون البضائع ما يوجد منها في نهاية الفترة	من مذكورين : xxx حـ/مردودات المشتريات xxx حـ/مسموحات المشتريات xxx حـ/الخصم النقدي المكتسب متمم حـ/تكلفة البضاعة المباعة الى مذكورين : xxx حـ/مخزون أول الفترة xxx حـ/مشتريات البضائع xxx حـ/النقل للداخل xxx من حـ/مخزون آخر الفترة xxx الى حـ/تكلفة البضاعة المباعة

هذا وتفيد ورقة العمل كثيراً لأغراض إجراء هذه التسويات، كما سوف يتضح في الفصل القادم.

أسئلة وتمارين
على
الفصل السابع

أولاً: الأسئلة:

السؤال الأول:

تكلم باختصار عن كل مما يأتي: هامش الربح، خصم الكمية المشروط بأثر رجعي، الخصم النقدي المفقود، المسموحات، المردودات، الخصم التجاري المتسلسل، النقل للداخل.

السؤال الثاني:

عن طريق أرقام افتراضية قم بتوضيح أهم الفروق في اجراءات قيد المبيعات ومردودات ومسموحات المبيعات في ظل كل من طريقتي المخزون الفتري والمخزون المستمر.

السؤال الثالث:

ظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات رصيد لمخزون البضائع يبلغ ٨٩٦٠٠ جنيه، ولم يتحدد في الميزان ما إذا كان هذا المخزون يمثل رصيد أول الفترة أو رصيد آخر الفترة. ما هي الاجراءات التي تعتقد أنه من الواجب القيام بها للتحقق من ذلك على وجه التأكيد؟.

السؤال الرابع:

حدد آثار كل من الحالات الآتية على كل من: تكلفة البضاعة المباعة، مجمل الربح، وصافي الربح.

أ - سقط سهواً تسجيل مشتريات آجلة بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه.

ب - المغالاة في تقدير تكلفة مخزون نهاية الفترة عن التكلفة الفعلية.

جـ - تسجيل تكلفة النقل للداخل على اعتبار أنها مصروفات نقل للخارج.
د - تسجيل المشتريات بأسعار الشراء الآجل والاقتصار على إثبات الخصم النقدي المكتسب فعلاً دون الخصم النقدي المفقود.
هـ - المغالاة في تقدير تكلفة مخزون بداية الفترة عن التكلفة الفعلية.
و - خصم مصاريف النقل للخارج من إجمالي المبيعات في حساب المتاجرة.
ز - اعتبار مردودات المشتريات على أنها مبيعات.
ح - اقفال رصيد حساب تكلفة النقل للداخل في حساب الأرباح والخسائر.
ط - إثبات البضاعة المرتدة من العملاء على أساس أنها مشتريات.
ي - اعتبار مرتبات عمال البيع والتوزيع من المصاريف الادارية والتمويلية.

السؤال الخامس:

علل باختصار لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب:

أ - يتم إثبات مردودات المبيعات بجعل حساب المبيعات مديناً وحساب المردودات دائناً.
ب - عندما تمنح المنشأة خصماً نقدياً لعملائها فإن ذلك يعني بالضرورة اعتباره مصروفاً عند إتمام عملية البيع.
جـ - يحتاج الأمر في ظل طريقة المخزون الدوري الى ترسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لاثبات تكلفة ما يتم بيعه عند إثبات واقعة البيع.
د - إذا كانت المبيعات كلها تتم نقداً فلا حاجة لحساب الخصم النقدي المسموح به.
هـ - لا تختلف اجراءات تسجيل المبيعات في ظل طريقة المخزون الدوري عنها في طريقة المخزون المستمر، وإنما يقتصر الاختلاف على اجراءات تسجيل المشتريات.
و - تستخدم طريقة المخزون المستمر لعناصر المخزون كثيرة العدد بشرط أن تكون غالية الثمن.

ز - في ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد ما يستدعي اجراء جرد فعلي لعناصر المخزون للتأكد من وجودها.

ح - يسجل الخصم التجاري في دفاتر البائع ولكنه لا يسجل في دفاتر المشترى وذلك على العكس من خصم الكمية.

ط - يظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات أرصدة حسابات المخزون أول الفترة وتكلفة البضاعة المباعة خلالها ومخزون آخر الفترة إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون المستمر أما إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون الدوري فإن هذا الميزان يظهر أرصدة حسابات مخزون أول الفترة والمشتريات ومردودات المشتريات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المسموح به ومخزون آخر الفترة.

ي - تختلف طريقة معالجة الخصم المسموح به في ظل طريقة المخزون الدوري عنها في ظل طريقة المخزون المستمر.

ك - إذا كانت تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة ٩٨٥٠٠ جنيه في الوقت الذي بلغ فيه مخزون بداية الفترة ١٢٣٠٠ جنيه ومخزون نهاية الفترة ٢٣٢٠٠ جنيه، فإن صافي المشتريات لا بد وأن يكون ١٢١٧٠٠ جنيه.

ل - إذا بلغ صافي المشتريات ١٢١٢٠٠ جنيه في الوقت الذي بلغت فيه مردودات المشتريات ١٢١٠٠ جنيه ومخزون بداية الفترة ١٢٣٠٠ جنيه فإن إجمالي المشتريات يكون ١٢١٤٠٠ جنيه.

م - إذا بلغ مخزون بداية الفترة ٤٥٠٠ جنيه ومخزون نهاية الفترة ٦٤٠٠ جنيه فإن صافي المشتريات لا بد وأن يزيد عن تكلفة البضاعة المباعة بمقدار ١٠٩٠٠ جنيه.

ن - يمكن حساب صافي المشتريات بالمعادلة الآتية:

صافي المشتريات = مخزون نهاية الفترة + تكلفة البضاعة المباعة - مخزون بداية الفترة + اجمالي المشتريات - مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب.

السؤال السادس:

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بعد سياق المبررات الكافية.

١ ـ إذا بلغت المبيعات النقدية ٢١٠٠٠٠ جنيه والآجلة ٣٤٠٠٠٠ جنيه عن العام، وبلغت جملة المردودات المدينة بسعر البيع ٣٠٠٠٠ جنيه وبالتكلفة ٢٠٠٠٠ جنيه وبلغت جملة المسموحات المدينة ١٢٠٠٠ جنيه والخصم النقدي المدين ٨٠٠٠ جنيه والخصم النقدي المفقود ٥٠٠٠ جنيه فان:

أ ـ يبلغ صافي المبيعات عن العام ٥٠٠٠٠٠ جنيه.

ب ـ يزداد المخزون بتكلفة مردودات المبيعات ولكنه لا يتأثر بمسموحات المبيعات.

جـ ـ الخصم النقدي المدين هو خصم مسموح به للعملاء لدفعهم للسداد المبكر بينما الخصم النقدي المفقود هو خصم كان من الممكن اكتسابه من الموردين ولكنه فقد للسداد بعد فوات ميعاد اكتسابه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٢ ـ إذا بلغ رصيد المخزون في بداية الفترة ٣٢٠٠٠ جنيه وبلغت جملة المشتريات النقدية والآجلة خلال الفترة ٣٨٨٠٠٠ جنيه وبلغت تكلفة النقل للداخل ٨٠٠٠ جنيه وبلغت مردودات ومسموحات المشتريات ١٩٠٠٠ جنيه وبلغ الخصم النقدي المكتسب فعلاً ٧٠٠٠ جنيه والخصم النقدي المفقود ٢٠٠٠ جنيه، وبلغت تكلفة مردودات المبيعات خلال العام ١٢٠٠٠ جنيه، وبلغ رصيد حساب المخزون في نهاية الفترة ٤٠٠٠٠ جنيه، فإن:

أ ـ حساب المخزون يكون قد جعل مديناً بالمشتريات ونقل للداخل وتكلفة مردودات المبيعات وجعل دائناً بمردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب فعلاً والمفقود وتكلفة البضاعة المباعة.

ب ـ تبلغ تكلفة البضاعة المباعة فعلاً عن العام مبلغ ٣٦٠٠٠٠ جنيه

جـ ـ ما لم توجد مردودات مبيعات لبلغت تكلفة البضاعة المباعة

٣٧٢٠٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٣ ـ بلغ صافي المشتريات ٥٦٢٠٠٠ جنيه عن الفترة وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٥٧٢٠٠٠ جنيه عن الفترة، وعند الجرد في نهاية الفترة وجد أن مخزون آخر الفترة تبلغ عدد وحداته ٢٠٠٠ وحدة. ويترتب على ذلك أن:

أ ـ نقص تكلفة مخزون آخر الفترة عن تكلفة مخزون أول الفترة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

ب ـ لو كانت تكلفة الوحدة من مخزون آخر الفترة ٥ جنيه لكانت تكلفة البضاعة المتاحة ٥٨٢٠٠٠ جنيه.

جـ ـ لو كانت تكلفة البضاعة المتاحة ٥٨٢٠٠٠ جنيه لبلغ مخزون أول الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٤ ـ تم شراء بضاعة بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه تسليم البائع بشروط ٣٪، ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم. وقد بلغت تكلفة النقل ٦٠٠٠ جنيه. وقد تم سداد تكلفة النقل نقداً، كما تم سداد نصف قيمة البضاعة في موعد اكتساب الخصم. ويترتب على ذلك في ظل نظام المخزون المستمر:

أ ـ أن صافي ما يجعل به حساب البضاعة مديناً بعد السداد الكامل يبلغ ١٢٢٤٠٠ جنيه حيث يجعل مديناً بمبلغ ١٢٦٠٠٠ جنيه ودائناً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه.

ب ـ أنه يترتب على هذه العملية خسائر فعلية تؤدي إلى نقص أرباح الفترة بمبلغ ١٨٠٠ جنيه.

جـ ـ لو كان النظام المتبع هو نظام المخزون الدوري لجعل حساب الخصم النقدي المفقود مديناً بمبلغ ١٨٠٠ جنيه وحساب الخصم النقدي المكتسب دائناً بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

قامت منشأة السلام بشراء بضاعة من منشأة الجلاء تسليم البائع وبلغت

تكلفة النقل ٦٠٠٠ جنيه كما قامت منشأة السلام بشراء بضاعة من منشأة الرجاء تسليم المشترى وبلغت تكلفة النقل ٦٠٠٠ جنيه أيضاً. ويترتب على ذلك.

أ - يعتبر المبلغ الأول بمثابة تكلفة نقل للداخل يضاف إلى تكلفة البضاعة المشتراة ويتحمله المشتري.

ب - يعتبر المبلغ الثاني بمثابة مصاريف نقل للخارج وتعتبر من بنود المصاريف البيعية ويتحمله البائع وعادة ما يكون سعر البيع قد تضمنها بصورة ضمنية.

جـ - يتوقف إعتبار تكلفة النقل بمثابة تكلفة أو مصاريف على حسب شروط التسليم، وفي إذا تحملها المشتري تعتبر تكلفة وإذا تحملها البائع تعتبر مصروفاً.

د - كل ما تقدم. هـ - لا شيء مما تقدم.

٦ - إذا كان نصف مشتريات منشأة ما آجلة بشروط ٤٪ - ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم وكانت تسدد في موعد اكتساب الخصم وكان نصف مبيعات نفس المنشأة آجلة وبنفس الشروط وكان كل العملاء يلتزمون بالسداد في موعد اكتساب الخصم، فإنه:

أ - تساوي قيمة الخصم النقدي المكتسب مع قيمة الخصم النقدي المسموح به إذا كانت قيمة المشتريات الآجلة تساوي قيمة المبيعات الآجلة.

ب - ما دام هامش الربح موجباً ولم يحدث تراكم في المخزون فان قيمة الخصم المسموح به يلزم أن تزيد عن قيمة الخصم النقدي المكتسب.

جـ - إذا كانت البضاعة التي يتم شرائها بمبلغ ١٠٠ جنيه يتم بيعها بمبلغ ١٥٠ جنيه ولم يختلف مخزون أول الفترة عن مخزون آخر الفترة فإن قيمة الخصم النقدي المسموح به تبلغ ١٥٠٪ من قيمة الخصم النقدي المكتسب.

د - كل ما تقدم هـ - لا شيء مما تقدم.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

اليك بعض المعاملات التي تمت بين شركة الشروق وشركة الغروب التجاريتين خلال اسبوع:

٣/١٤ قامت شركة الشروق بشراء بضاعة على الحساب من شركة الغروب بمبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه تسليم محل البائع بشروط ٢٪ ٣ أيام، صافي ٢٠ يوم. وقد قامت شركة الغروب بسداد تكلفة النقل بالنيابة عن شركة الشروق والبالغ قدرها ١٢٠٠ جنيه.

٣/١٥: سددت شركة الشروق لشركة الغروب تكلفة نقل البضاعه المشتراة في اليوم السابق.

٣/١٦: اشترت شركة الشروق من شركة الغروب بضاعة على الحساب بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه تسليم محل المشترى بنفس الشروط السابقة، وقامت شركة الشروق بسداد مشتريات يوم ٣/١٤.

٣/١٧: قامت شركة الشروق بشراء بضاعة من شركة الغروب يبلغ سعرها طبقاً لقوائم الأسعار ٢٠٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ١٠٪، ٥٪، على التوالي وبشروط ١٪، ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم، تسليم محل المشترى.

٣/١٨: ردت شركة الشروق لشركة الغروب بضاعة قيمتها ٤٥٠٠ جنيه من مشتريات يوم ٣/١٦ كما طلبت السماح بتخفيض سعر باقي البضاعة المشتراة في نفس اليوم بمبلغ ١٠٠٠ جنيه نظراً لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل وقد وافقت شركة الغروب على منح التخفيض المطلوب.

٣/١٩: طلبت شركة الغروب من شركة الشروق استرداد بعض البضائع التي تم إرسالها إليها في يوم ٣/١٧ والبالغ سعرها طبقاً لقوائم الأسعار ١٥٠٠٠ جنيه ذلك لأنها كانت تخص عميل آخر مقابل إرسال بضائع بدلاً منها بنفس القيمة دون خصم تجاري بشروط: ٣٪/٧ أيام، صافي ٣٠ يوم، تسليم محل البائع.

٣/٢٠: وافقت شركة الشروق على طلب شركة الغروب وردت البضائع المطلوب استردادها وسددت مصاريف النقل بالنيابة عن شركة الغروب والبالغ قدرها ٩٨٠ جنيه. كما تسلمت البضاعة البديلة، وبلغت مصاريف النقل المستحقة عليها ١٢٢٠ جنيه. وفي نفس اليوم تم سداد مشتريات يوم ٣/١٦.

المطلوب:

١ - بفرض أن كل من الشركتين تستخدمان طريقة المخزون الدوري، تم بتسجيل العمليات السابقة في دفاتر كل منهما.

٢ - بفرض أن سعر البيع النهائي يتحدد في شركة الغروب على أساس التكلفة + ٥٠٪ من التكلفة وأن كل من الشركتين تتبعان طريقة المخزون المستمر تم بتسجيل العمليات السابقة في دفاتر كل منهما (سعر البيع النهائي هو السعر الذي يتحمله العميل في فواتير البيع بعد استبعاد الخصم التجاري).

التمرين الثاني:

تكونت شركة عبد الودود التجارية في ١٩٨٥/٨/١ برأس مال نقدي قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه ومخزون بضائع تبلغ تكلفته ٢٨٠٠٠ جنيه، وأثاث وتركيبات تبلغ تكلفته ٢٢٠٠٠ جنيه، قام عبد الودود بتقديمها جميعاً للشركة في ذلك التاريخ.

٨/٢: قامت الشركة بشراء بضائع بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه نقداً تسليم محل البائع، وحصلت على خصم نقدي قدره ٣٪ من المبلغ السابق، وبلغت تكلفة النقل المستحقة ٢١٠٠ جنيه.

٨/٥: باعت الشركة بضائع نقداً بمبلغ ٢٣٠٠٠ جنيه، وعلى الحساب بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه. وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٥٠٠٠٠ جنيه، بشرط بيع ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم.

٨/٩: بلغت المردودات من مبيعات يوم ٨/٥ النقدية ٣٠٠٠ جنيه، كما سمحت الشركة لبعض العملاء بتخفيضات في السعر قدرها ٢٠٠٠ جنيه ...

المبيعات الآجلة، وقدرت تكلفة البضاعة المرتدة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.

٨/١٢: قامت الشركة بشراء بضائع على الحساب بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٢٠ يوم، تسليم محل المشترى.

٨/١٤: حصلت الشركة من مبيعات يوم ٨/٥ الآجلة ما يوازي مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه، وسددت تكلفة النقل المستحقة منذ ٨/٢.

٨/١٧: ردت الشركة من مشتريات ٨/١٢ ما قيمته ٧٠٠٠ جنيه للموردين وسددت ما يوازي ١٥٠٠٠ جنيه من رصيد الموردين من تحت حساب مشتريات نفس اليوم.

٨/٢٢: باعت الشركة نقداً بضائع تبلغ قيمتها طبقاً لقائمة أسعار البيع ٤٥٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ١٠٪، وباعت على الحساب بضائع بمبلغ ٣٢٠٠٠ جنيه بشروط ٣٪ ٥ أيام، صافي ٣٠ يوم. وقد حصلت الشركة مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه من المبيعات الآجلة ليوم ٨/٥. وقد بلغت تكلفة البضاعة المباعة ليوم ٨/٢٢ مبلغ ٤٨٠٠٠ جنيه.

٨/٢٥: سددت الشركة حسابات الموردين عن يوم ٨/١٢.

٨/٣٠: سددت الشركة ايجار المكان الذي تشغله عن الشهر بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه، كما بلغت مصاريف الدعاية والاعلان المستحقة عن الشهر ٤٥٠ جنيه وأجور ومرتبات عمال وموظفي ادارة البيع والتوزيع المسددة عن الشهر ١٤٥٠ جنيه، والمياه والانارة المستحقة عن الشهر ١٣٠ جنيه، وحصلت من العملاء عن مبيعات يوم ٨/٢٢ مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

١ - بفرض أن الشركة تستخدم طريقة المخزون المستمر، قم باجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة.

٢ - قم بتحديد مجمل الربح عن الشهر.

٣ - بفرض أن الشركة تتبع طريقة المخزون الدوري، قم باجراء قيود اليومية

اللازمة لاثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة.

٤ - قم بحساب تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر من واقع المطلوب السابق وكذا حساب صافي المبيعات، اذا كان مخزون آخر الشهر من البضائع كما حصلت عليه في المطلوب الأول.

التمرين الثالث:

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة عبد الستار التجارية خلال شهر ديسمبر.

١ /١٢: تكونت الشركة برأس مال قدره ٤٠٠٠٠٠ جنيه عبارة عن: بضاعة ٨٢٠٠٠ جنيه، أثاث وتركيبات ١٦٠٠٠ جنيه، سيارات بيع وتوزيع ٢٢٠٠٠ جنيه، والباقي نقداً.

٤ /١٢: اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم، تسليم محل البائع. وبلغت تكلفة النقل المسددة نقداً ٥٠٠ جنيه.

٦ /١٢: باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ٣٥٠٠ جنيه بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً، كما باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ٧٠٠٠ جنيه بمبلغ ١١٠٠٠ جنيه على الحساب بشروط ١٪ ٢٠ يوم، صافي ٣٠ يوم، تسليم محل المشترى وبلغت مصاريف نقل المبيعات الآجلة ٤٥٠ جنيه.

٨ /١٢: اشترت بضاعة تبلغ قيمتها طبقاً لقوائم الأسعار ٦٠٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ١٠٪، ٥٪، ٢٪ على التوالي وبشروط: ٢٪ ٢٠ يوم، صافي ٣٠ يوم تسليم محل المشترى.

١٢/١٢: قامت بسداد مشتريات يوم ١٢/٤ نقداً.

١٦/١٢: بلغت مبيعات البضاعة ٧٢٠٠٠ جنيه على الحساب بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم تسليم محل البائع. وبلغت تكلفة البضاعة المباعة

٥١٠٠٠ جنيه. وقد قامت الشركة بسداد مصاريف النقل لحساب المشترى والبالغ قدرها ٨٩٠ جنيه.

١٢/٢٠ : حصلت قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/٦، وبلغت المردودات من مبيعات يوم ١٢/١٦ ١٢٠٠٠ جنيه، قدرت تكلفتها بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه.

١٢/٢٩ : ردت بضاعة من مشتريات يوم ١٢/٨ تبلغ قيمتها في قوائم الأسعار ٢٠٠٠٠ جنيه وحصلت على تخفيض اضافي في سعر ما احتفظت به من مشتريات نفس اليوم بمبلغ ١٥١٦ جنيه وسددت حساب المورد عن مشتريات ذلك اليوم.

١٢/٣٠ : حصلت الشركة قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/١٦.

المطلوب:

١ ـ إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات هذه العمليات بطريقة مقارنة في ظل كل من طريقتي المخزون المستمر، والمخزون الدوري.

٢ ـ تصوير الحسابات اللازمة في ظل طريقة المخزون الدوري، واعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر وحساب المخزون في ظل طريقة المخزون المستمر.

٣ ـ اعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر، وتصوير حساب المتاجرة عن الشهر.

الفصل الثامن

في ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية والميزانية في المشروعات التجارية

١ ـ مقدمة :

عرضنا في الفصل السابق الاجراءات المحاسبية المتعلقة بعمليات الشراء والبيع في المنشآت التجارية، وكيفية قياس مجمل الربح المحاسبي. ولا تقتصر عمليات المنشآت التجارية على عمليات الشراء والبيع المتعلقة بالبضائع، كما لا تقتصر تكلفة هذه المنشآت على تكلفة البضاعة المباعة إلا أن باقي العمليات التي تقوم بها المنشآت التجارية بخلاف عمليات شراء وبيع البضائع لا تخرج في معالجتها عما سبق وعرفناه من الفصول المتقدمة في الباب السابق. وسوف نخصص هذا الفصل لشرح أقسام المصروفات المختلفة بخلاف تكلفة البضاعة المباعة، واستكمال الدورة المحاسبية في المنشآت التجارية بعرض ورقة العمل الملائمة لها، وتحديد كيفية قياس نتائج نشاطها وتصوير مركزها المالي. ذلك كله استمراراً للفصل السابق وتأسيساً على ما شرحناه فيه.

٢ ـ أقسام الايرادات والمصروفات في المنشآت التجارية :

تتأتى الايرادات للمشروعات التجارية أساساً من عمليات بيع البضاعة للعملاء. وبذلك فتمثل مبيعات البضاعة الجزء الأكبر والهام من الايرادات. ويطلق على الايرادات الناتجة عن المصدر أو المصادر الرئيسية لايرادات المشروع «ايرادات العمليات»، بينما تسمى الايرادات الفرعية الأخرى التي تنتج عن عمليات عرضية وغير رئيسية في نشاط المشروع، الايرادات المتنوعة. وتمثل المبيعات ايرادات العمليات في المشروعات التجارية البحتة، بينما تنطوي الايرادات المتنوعة على ما يحصل عليه المشروع من ايرادات بخلاف المبيعات. ومثال ذلك الايجار الدائن، والفوائد الدائنة، والأرباح الناتجة عن بيع الأصول

الثابتة، العمولات، وما شابه ذلك من المصادر العرضية غير المستمرة للايرادات، والتي تمثل في مجموعها جزءاً بسيطاً نسبياً من الايرادات الكلية للمشروع.

وتنقسم المصروفات في المشروعات التجارية إلى عدة أقسام كالآتي:

١ ـ **تكلفة البضاعة المباعة**: وعادة ما تمثل الجزء الأكبر من مصروفات المشروع، وقد سبق التعرض لها بالتفصيل.

٢ ـ **المصاريف البيعية**: وتنطوي على كل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات بخلاف تكلفة البضاعة المباعة. فهي تتضمن مرتبات وأجور موظفي وعمال البيع والتوزيع، عمولات البيع والتوزيع، مصاريف انتقل عمال البيع والتوزيع، إيجار معارض ومكاتب ومحلات البيع والتوزيع، اهلاك الأثاث والتركيبات والمباني والآلات الخاصة بعمليات البيع والتوزيع، نقل المبيعات للعملاء، مصاريف الدعاية والاعلان، مصاريف التأمين، وكل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات أخرى.

٣ ـ **المصاريف الادارية والتمويلية**: وتشتمل على المصروفات التي تتعلق بإدارة عمليات المشروع ككل مثل مرتبات المديرين، اهلاك أثاث الادارة، المياه والانارة المستخدمة في الادارة، أجور ومرتبات عمال وموظفي الادارة، الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة، إيجار مبنى الادارة أو الاهلاك الخاص به، الديون المعدومة، الفوائد المدينة، وكل المصروفات التي لا تعتبر من قبيل مصروفات البيع والتوزيع.

هذا وتتم مقابلة تكلفة المبيعات بالمبيعات في حساب المتاجرة لتحديد مجمل الربح كما سبق وأوضحنا في الفصل السابق. أما مصروفات البيع والتوزيع والمصاريف الادارية والتمويلية (يطلق على الأخيرة في بعض الأحيان المصروفات العمومية) فيتم مقابلتها مع مجمل الربح والايرادات المتنوعة فيما يسمى بحساب الأرباح والخسائر لأغراض تحديد صافي الربح (أو الخسارة) عن الفترة المحاسبية.

وبمعنى آخر فإن الحساب الختامي الذي سبق أن عرضناه فيما تقدم ينقسم في الواقع إلى حسابين هما حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر.

٢ - ورقة العمل وإعداد الحسابات الختامية في المشروعات التجارية :

سوف نستعرض في هذا البند كيفية إعداد ورقة العمل وإعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر في منشأة تجارية. وسوف نتناول ذلك على أساس أن المنشأة تتبع طريقة المخزون الدوري، ذلك لأن طريقة المخزون المستمر في هذا المجال أكثر سهولة بلا شك. وسوف نعتمد إلى حد كبير على المعلومات المستقاة من الباب السابق بخصوص ميكانيكية إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات. ونعرض لتحقيق هذا الغرض المثال التالي :

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ كما كانت عليه في ١٢/٣١ قبل إجراء التسويات لشركة المبيعات التجارية (بالجنيه): أثاث وتركيبات ١٢٣٥٠، سيارات توزيع ١٦٦٥٠، مواد ومهمات ١٥٠٠، مخزون البضائع في ١/١ ٢٢٦٠٠، عملاء ٣٣٩٠٠، أوراق قبض ١٣٠٠٠، نقدية بالبنك والخزينة ٤٨٥٠٠، رأس المال ٧٥٠٠٠، أرباح محجوزة ؟، موردون ٣٣٥٠٠، دائنون مختلفون ١٤٠٠، أجور مستحقة ١٦٠٠، إيجار مقدم ٨٤٠٠، مخصص إهلاك أثاث ١٢٥٠، مخصص إهلاك سيارات ٤٥٠٠، مخصص ديون مشكوك فيها ٣٤٠٠، مشتريات ٩٧٦٠٠، مبيعات ١٥٢٢٧٥، مردودات مشتريات ١٤٠٠، مردودات مبيعات ٢٢٥٠، مسموحات مشتريات ٣٥٠٠، مسموحات مبيعات ٢٢٠٠، خصم نقدي مسموح به ٣٣٠٠، خصم نقدي مكتسب ٢١٤٠، خصم نقدي مفقود على المشتريات ١٣٤٠، نقل للداخل ٥٤٠٠، مصاريف نقل للخارج ٣٢٠٠، أجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع ١٤٦٦٠، أجور ومرتبات ادارية ٤٥٥٠، عمولات بيع وتوزيع ٢٤٥٠، مصاريف دعاية واعلان ١٣٠٠، تأمين ضد الحريق ٦٥٠ جنيه.

ولنفترض المعلومات الآتية كانت متاحة في نهاية الفترة :

الأهلاك السنوي للأثاث والتركيبات ٧٥٠ جنيه وللسيارات ١٥٠٠ جنيه

ويرغب في زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٥٠٠ جنيه، كما بلغت المواد والمهمات المستخدمة في عمليات البيع ٩٠٠ جنيه.

٢ ـ الايجار المقدم تم سداده في ١/١ ليغطي سنتين ويخصص $\frac{٣}{٤}$ المبنى المستأجر لعمليات البيع والتوزيع والباقي تشغله الادارة.

٣ ـ الأجور المستحقة تمثل رصيد ١/١ وقد سددت خلال العام وجعل بها حساب أجور عمال البيع والتوزيع مديناً عند السداد.

٤ ـ تبلغ البضاعة الموجودة فعلاً في نهاية العام بالجرد الفعلي ١٢٦٠٠ جنيه.

وعلى أساس هذه البيانات والمعلومات سوف نقوم أولاً بإعداد ميزان المراجعة قبل التسويات، من واقع أرصدة الحسابات قبل إجراء التسويات، ثم نتناول بعض بنوده بالتعليق توضيحاً لمفهوم الأرصدة المدينة والدائنة وعلاقة بعض الأرصدة بالبعض الآخر ونقوم بعد ذلك بإعداد ورقة العمل وإجراء التسويات وإقفال حسابات الايرادات والمصروفات وإعداد الحسابات الختامية.

شركة السمر التجارية

ميزان المراجعة في ١٢/٣١/ ـ ١٩

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	البيان	ملاحظات
١٢٣٥٠	٦٢٥٠	أثاث وتركيبات ومخصص اهلاك	الأهلاك السنوي ٧٥٠ جنيه
١٦٦٥٠	٤٥٠٠	سيارات توزيع ومخصص اهلاك	الأهلاك السنوي ١٥٠٠ جنيه
١٥٠٠		مواد ومهمات	استخدم منها ٩٠٠ جنيه
٢٢٦٠٠		مخزون بضائع ١/١	آخر المدة ١٢٦٠٠ جنيه
٣٣٩٠٠	٣٤٠٠	عملاء ومخصص ديون مشكوك فيها	يزاد المخصص بمبلغ ٥٠٠ جنيه
١٢٠٠٠		أوراق قبض	
٤٨٥٠٠		نقدية بالبنك وللخزينة	
	٧٥٠٠٠	رأس المال	
	١٢٦٠٠	أرباح محجوزة	متمم حسابي لجانبي الميزان

	٢٣٥٠٠	موردون	
	١٠٤٠٠	دائنون مختلفون	
	١٦٠٠	أجور مستحقة	تم سدادها تحميلاً على حـ/ أجور البيع والتوزيع
٨٤٠٠		إيجار مقدم	يخص سنتان، $\frac{3}{4}$ مصاريف بيع
٩٧٦٠٠	١٥٢٧٥٠	مشتريات ومبيعات	
٧٢٥٠	٤١٠٠	مردودات مشتريات ومردودات مبيعات	
٢٢٠٠	٣٥٠٠	مسموحات مشتريات ومسموحات مبيعات	
٣٣٠٠	٢١٠٠	خصم نقدي	
١٣٤٠		خصم نقدي مفقود على المشتريات	
٥٤٠٠		نقل للداخل	
٣٢٠٠		مصاريف نقل للخارج	
١٤٦٦٠		أجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع	
٤٥٥٠		أجور ومرتبات ادارية	
٢٤٠		عمولات بيع وتوزيع	
١٢٠٠		مصاريف دعاية وإعلان	
٦٥٠		تأمين ضد الحريق	
٢٩٩٧٠٠	٢٩٩٧٠٠		

وقد أضفنا في ميزان المراجعة خانة للملاحظات تدون فيها التسويات اللازمة لأرصدة الحسابات التي تستوجب إجراء تسويات حتى يمكن متابعة هذه التسويات دون أن نسهو على البعض منها. وقد استقينا هذه التسويات من المعلومات التي يتم تجميعها في نهاية الفترة المحاسبية لغرض اجراء التسويات (وهي معطاه في مثالنا الحالي).

هـذا كما تعمـدنا عـدم تخصيص سطر مستقـل لـرصيـد كـل حسـاب من الحسابات. بـل أظهرنـا أرصـدة بعض الحسـابات في صـورة مزدوجـة على نفس السطر، ذلك لاظهار العلاقة بينها. فرصيد الأثـاث والتركيبـات مدين لأنـه يمثل أصل من الأصول، بينما مخصص أهلاك أثاث والتركيبات دائن لأنه يمثل مجمع ما تم تحميله لايرادات السنوات السابقة عن خدمات الأصول المستنفدة في عملياتها. وقد سبق أن ذكرنا أن مخصص الاهلاك يظهر اما في جانب الخصوم من الميزانية أو مطروحاً من رصيد الأصل المعين في جانب الأصول. ويطلق على مخصص اهلاك الأصل، الحساب المضاد للأصل Contra Asset Account. وحيث أن رصيد الأصل يكون مديناً بطبيعته فإن الحساب المضـاد (مخصص الاهلاك) الخـاص به يكون دائناً بطبيعته. ومـا ينطبق عـلى الأثاث والتـركيبات ينـطبق على السيـارات والعملاء، كما هو واضح من تفحص ميزان المراجعة.

ومن قراءة الميزان نجد أيضاً أن رصيد حساب المشتريات ورصيـد حساب المبيعات يظهران على نفس السطر. ولا بد من أننا الآن لدينا المقدرة عـلى التمييز بين كل من الحسابين، ونستطيع أن نحدد الرصيد الخاص بكل منهما فالمشتريـات من الأصول (إلى أن يتم تحولها إلى مصروفات) ومن ثم فرصيدها لا بد وأن يكون هو المدين، والمبيعات من الايرادات ورصيدها يكون هو الدائن طبعاً. وينعكس الأمر بالنسبة لمردودات المشتـريات ومـردودات المبيعات، فـالأولى رصيدهـا دائن (لأنها عكس المشتريات)، والثـانية رصيـدها مـدين. وما ينـطبق على المـردودات يسـري عـلى المسمـوحـات والخصم النقـدي. فـالخصم النقـدي المكتسب عـلى المشتريات الآجلة يؤدي إلى تخفيض تكلفتها ومن ثم فرصيده دائن، بينما الخصم النقدي المسموح به على المبيعات الآجلة يؤدي إلى انقاص قيمتها (وهي ايرادات) وبالتالي فرصيده مدين. والواقع أنه كان من الممكن الاكتفاء في خانة البيان بذكر لفظة مردودات أو مسموحات، كما فعلنا بالخصم النقدي. ويكفي ذلك للتعرف على كونها مردودات مشتريات أو مردودات مبيعات من تحديد طبيعة الرصيد المقابل لها. فإذا كان الرصيد مديناً فهي مردودات (أو مسمـوحات) مبيعـات، وإذا كان الرصيد يقع في الجانب الدائن فهي مردودات (أو مسموحات) مشتريات.

٣ ـ أ ـ ورقة العمل وإجراء التسويات:

من واقع ميزان المراجعة قبل التسويات وبيان التسويات التي يجب اجراؤها على أرصدة بعض الحسابات عن الفترة المحاسبية يتم اعداد ورقة العمل كما هي موضحة بالصفحات التالية. وقد ظهر في ورقة العمل ثماني تسويات كالآتي:

١ ـ تسوية حساب مخصص اهلاك الأثاث والتركيبات بالاهلاك عن العام حيث جعل حساب اهلاك الأثاث والتركيبات مديناً بمبلغ ٧٥٠ جنيه وحساب مخصص اهلاك أثاث والتركيبات دائناً، وبذلك يصبح رصيد حـ/المخصص دائناً بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه، كما هو واضح في ميزان المراجعة بعد التسويات. ويقفل حساب اهلاك أثاث والتركيبات (وهو حساب مصروف) في الحسابات الختامية كما سوف يرد حالاً، أما حساب المخصص فيظهر في الميزانية العمومية.

٢ ـ تسوية حساب مخصص اهلاك السيارات بنفس طريقة تسوية حساب مخصص اهلاك أثاث والتركيبات.

٣ ـ تخفيض رصيد حساب المواد والمهمات المستخدمة باعتبارها قد تحولت إلى مصروفات. وقد جعل حساب المواد والمهمات المستخدمة مديناً (حساب مصروف)، وحساب المواد والمهمات دائناً (حساب أصل) بمبلغ ٩٠٠ جنيه قيمة المواد والمهمات المستخدمة. ويقفل حساب المواد والمهمات المستخدمة في الحسابات الختامية.

٤ ـ زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بالمبلغ المطلوب ٥٠٠ جنيه بجعل حساب الديون المشكوك فيها (مصروف) مديناً وجعل حساب المخصص دائناً. ويقفل حساب الديون المشكوك فيها في الحسابات الختامية، ويظهر حساب مخصص الديون المشكوك فيها في الميزانية بالرصيد الجديد ٣٩٠٠ جنيه.

٥ ـ اقفال حسابات مخزون أول الفترة والمشتريات (وهي أرصدة مدينة)، ومردودات المشتريات ومسموحاتها والخصم النقدي المكتسب (وأرصدتها دائنة) في حساب تكلفة البضاعة المباعة. ويعتبر توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة هنا

شركة السمر التجارية

ورقة العمل عن السنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/١٩٠

الحسابات	ميزان المراجعة		التسويات	
	مدين	دائن	مدين	دائن
أثاث وتركيبات	١٢٣٥٠	٦٢٥٠		٧٥٠ (١)
ومخصص اهلاك				
السيارات ومخصص اهلاك	١٦٦٥٠	٤٥٠٠		١٥٠٠ (٢)
مواد ومهمات	١٥٠٠			٩٠٠ (٣)
مخزون بضائع ١/١	٢٢٦٠٠			٢٢٦٠٠ (٥)
عملاء ومخصص ديون	٣٣٩٠٠	٣٤٠٠		٥٠٠ (٤)
أوراق قبض	١٢٠٠٠			
نقدية	٤٨٥٠٠			
رأس المال		٧٥٠٠٠		
أرباح محجوزة		١٢٦٠٠		
موردون		٢٣٥٠٠		
دائنون مختلفون		١٠٤٠٠		
أجور مستحقة		١٦٠٠	١٦٠٠ (٧)	
ايجار مقدم	٨٤٠٠			٤٢٠٠ (٨)
مشتريات ومبيعات	٩٧٦٠٠	١٥٢٧٥٠		٩٧٦٠٠ (٥)
مردودات	٧٢٥٠	٤١٠٠	٤١٠٠ (٥)	
مسموحات	٢٢٠٠	٣٥٠٠	٣٥٠٠ (٥)	
خصم نقدي	٣٣٠٠	٢١٠٠	٢١٠٠ (٥)	
خصم نقدي مفقود	١٢٤٠			
نقل للداخل	٥٤٠٠			٥٤٠٠ (٥)
مصاريف نقل للخارج	٣٢٠٠			
جور ومرتبات بيعية	١٤٦٦٠			١٦٠٠ (٧)
أجور ومرتبات ادارية	٤٥٥٠			

شركة السمر التجارية
ورقة العمل عن السنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/-١٩

ميزان المراجعة بعد التسويات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
١٢٣٥٠	٧٠٠٠			١٢٣٥٠	٧٠٠٠
١٦٦٥٠	٦٠٠٠			١٦٦٥٠	٦٠٠٠
٦٠٠				٦٠٠	
٣٣٩٠٠	٣٩٠٠			٣٣٩٠٠	٣٩٠٠
١٢٠٠٠				١٢٠٠٠	
٤٨٥٠٠				٤٨٥٠٠	
	٧٥٠٠٠				٧٥٠٠٠
	١٢٦٠٠				١٢٦٠٠
	٢٣٥٠٠				٢٣٥٠٠
	١٠٤٠٠				١٠٤٠٠
٤٢٠٠				٤٢٠٠	
	١٥٢٧٥٠		١٥٢٧٥٠		
٧٢٥٠		٧٢٥٠			
٢٢٠٠		٢٢٠٠			
٣٣٠٠		٣٣٠٠			
١٣٤٠		١٣٤٠			
٣٢٠٠		٣٢٠٠			
١٣٠٦٠		١٣٠٦٠			
٤٥٥٠		٤٥٥٠			

عمولات بيعية	٢٤٥٠			
مصاريف دعاية واعلان	١٢٠٠			
تأمين ضد الحريق	٦٥٠			
	٢٩٩٧٠٠	٢٩٩٧٠٠		
اهلاك أثاث وتركيبات			٧٥٠ (١)	
اهلاك سيارات			١٥٠٠ (٢)	
مواد ومهمات مستخدمة			٩٠٠ (٣)	
ديون مشكوك فيها			٥٠٠ (٤)	
تكلفة البضاعة المباعة			١١٥٩٠٠ (٥)	١٢٦٠٠ (٦)
مخزون بضائع ١٢/٣١			١٢٦٠٠ (٦)	
ايجار: بيعي			٣١٥٠ (٨)	
اداري			١٠٥٠ (٨)	
			١٤٢٢٥٠	١٤٢٥٠
صافي أرباح العام				

ضرورياً حتى يمكن إظهار مخزون آخر الفترة في الميزانية العمومية، كما هو واضح من التسوية التالية. ويمكن بالرغم من ذلك، أن تظهر تكلفة البضاعة المباعة في حساب المتاجرة تفصيلياً كما سوف نرى فيما بعد.

٦ ـ اثبات بضاعة آخر الفترة وتسوية حساب تكلفة البضاعة المباعة الذي تم توسيطه لهذا الغرض بها، حيث جعل مخزون بضائع آخر الفترة مديناً وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه.

٧ ـ إقفال الأجور المستحقة في أجور ومرتبات البيع والتوزيع حيث جعل الأخير مديناً بها عند السداد، ولذلك جعلنا حساب الأجور المستحقة مديناً بالمبلغ

٢٤٥٠	٢٤٥٠				
١٢٠٠	١٢٠٠				
٦٥٠	٦٥٠				
٧٥٠		٧٥٠			
١٥٠٠		١٥٠٠			
٩٠٠		٩٠٠			
٥٠٠		٥٠٠			
١٠٣٣٠٠		١٠٣٣٠٠			
١٢٦٠٠				١٢٦٠٠	
٣١٥٠		٣١٥٠			
١٠٥٠		١٠٥٠			
٢٩١١٥٠	٢٩١١٥٠				
		٢٤٠٠			٢٤٠٠
		١٥٢٧٥٠	١٥٢٧٥٠	١٤٠٨٠٠	١٤٠٨٠٠

(١٦٠٠ جنيه) مقابل جعل حساب أجور ومرتبات بيعية دائناً.

٨ ـ تسوية حساب الايجار المقدم بما يوازي خدمات المبنى المستأجر التي استفادت منها السنة المالية، حيث يغطي الايجار المقدم سنتين اعتباراً من بداية السنة المالية. ولهذا الغرض جعلنا حساب الايجار المتعلق بعمليات البيع والتوزيع مديناً بمبلغ ٣١٥٠ جنيه ($\frac{٣}{٤}$ إيجار المبنى عن سنة)، والايجار المتعلق بالعمليات الادارية مديناً بمبلغ ١٠٥٠ جنيه ($\frac{١}{٤}$ إيجار المبنى عن سنة) مقابل جعل حساب الايجار المقدم دائناً بمبلغ ٤٢٠٠ جنيه (نصف الايجار المقدم عن سنتين). ويعتبر كل من حسابي الايجار من حسابات المصروفات، أما رصيد حساب الايجار المقدم

(٤٢٠٠) فيظهر في الأصول في الميزانية.

هذا ويوضح القيد التالي أرقام التسويات كما وردت في ورقة العمل حتى يمكن الرجوع اليها. والواقع أنه كان في الامكان اجراء قيد تسوية مستقل لكل واحدة من هذه التسويات الثمانية.

ويمكن اثبات هذه التسويات بالقيد المركب التالي:

من مذكورين:

٧٥٠	حـ/اهلاك الأثاث والتركيبات	(١)
١٥٠٠	حـ/اهلاك السيارات	(٢)
٩٠٠	حـ/مواد ومهمات مستخدمة	(٣)
٥٠٠	حـ/الديون المشكوك فيها	(٤)
١١٥٩٠٠	حـ/تكلفة البضاعة المباعة	(٥)
٤١٠٠	حـ/مردودات المشتريات	(٥)
٣٥٠٠	حـ/مسموحات المشتريات	(٥)
٢١٠٠	حـ/الخصم النقدي المكتسب	(٥)
١٢٦٠٠	حـ/مخزون آخر الفترة	(٦)
١٦٠٠	حـ/أجور مستحقة	(٧)
٤٢٠٠	حـ/الايجار	(٨)

إلى مذكورين:

٧٥٠	حـ/مخصص اهلاك أثاث وتركيبات	(١)
١٥٠٠	حـ/مخصص اهلاك سيارات	(٢)
٩٠٠	حـ/مواد ومهمات	(٣)
٥٠٠	حـ/مخصص ديون مشكوك فيها	(٤)
٢٢٦٠٠	حـ/مخزون أول الفترة	(٥)
٩٧٦٠٠	حـ/المشتريات	(٥)
٥٤٠٠	حـ/النقل للداخل	(٥)
١٢٦٠٠	حـ/تكلفة البضاعة المباعة	(٦)
١٦٠٠	حـ/اجور ومرتبات بيعية	(٧)
٤٢٠٠	حـ/ايجار مقدم	(٨)

اثبات التسويات الخاصة بالفترة في ٣١/١٢/ ـ ١٩

٣ ـ ب ـ اعداد حساب المتاجرة، وإجراء قيود الاقفال للحسابات التي تظهر فيه:

أوضحنا في الفصل المتقدم أن الهدف من إعداد حساب المتاجرة هو قياس هامش الربح الاجمالي Gross Margin الناتج عن عمليات شراء وبيع البضائع. وبمعنى آخر فهو يمكن من قياس الاضافة إلى تكلفة البضاعة المباعة التي أمكن تحقيقها من بيع هذه البضاعة للعملاء بأسعار مختلفة (عادة ما تكون مرتفعة) عن أسعار التكلفة. ويتأتى ذلك عن طريق مقارنة تكلفة البضاعة المباعة بصافي المبيعات. وقد جرت العادة أن يظهر في حساب المتاجرة ـ في ظل طريقة المخزون الدوري تفاصيل تكلفة البضاعة المباعة وتفاصيل صافي المبيعات، ذلك لأن هذه التفاصيل قد تكون أكثر فائدة من إظهار رقم واحد يمثل تكلفة البضاعة المباعة وآخر يمثل صافي المبيعات. ويترتب على ذلك أن الجانب المدين من حساب المتاجرة يظهر كل التسويات التي تظهر في حساب تكلفة البضاعة المباعة ـ إذا تم توسيطه ـ في ظل طريقة المخزون الدوري. ويظهر حساب المتاجرة كما يتم تصويره من واقع ورقة العمل لمثالنا الجاري في الصفحة التالية.

وكما سبق أن أوضحنا فإن حساب تكلفة البضاعة المباعة يتحدد بأرصدة سبعة حسابات رئيسية هي:

حـ/مخزون بضائع ١/١، حـ/مشتريات بضائع، حـ/نقل للداخل، وهذه الحسابات الثلاثة تقفل في حساب تكلفة البضاعة المباعة (أو حساب المتاجرة) بجعلها دائنة وجعل حـ/تكلفة البضاعة المباعة (أو حساب المتاجرة) مديناً بها ولذلك فهي تظهر في الجانب المدين من حـ/المتاجرة بإشارة موجبة؛ لأنها حسابات أصول (حتى تاريخ اقفالها) وأرصدتها مدينة بطبيعتها. أما حـ/مردودات المشتريات، وحـ/مسموحات المشتريات، وحـ/الخصم المكتسب فتقفل في حـ/تكلفة البضاعة المباعة (أو حـ/المتاجرة) بجعلها مدينة وبجعل حـ/تكلفة البضاعة (أو حـ/المتاجرة) دائناً بها. وذلك لأن أرصدة هذه الحسابات دائنة بطبيعتها. ولما كانت هذه الحسابات (ذات الأرصدة الدائنة) تظهر في الجانب المدين من حـ/المتاجرة فإنها تخصم في هذا الجانب. أي توضع بإشارة سالبة (الرصيد

شركة السمر التجارية

حساب المتاجرة عن السنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/ - ١٩

مدين			دائن		
جنيه	جنيه		جنيه	جنيه	
٢٢٦٠٠		مخزون بضائع ١/١	١٥٢٧٥٠		إجمالي المبيعات
	٩٧٦٠٠	مشتريات بضائع			يخصم :
	٥٤٠٠	نقل للداخل		٧٢٥٠	مردودات مبيعات
	١٠٣٠٠٠	مجموع		٣٢٠٠	مسموحات مبيعات
		يخصم :		٣٣٠٠	خصم مسموح به
		٤١٠٠ مردودات مشتريات	١٢٧٥٠		
		٣٥٠٠ مسموحات مشتريات			
	٩٧٠٠	٢١٠٠ خصم مكتسب	١٤٠٠٠٠		صافي المبيعات
٩٣٣٠٠		صافي تكلفة المشتريات			
١١٥٩٠٠		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع			
		يخصم :			
١٢٦٠٠		مخزون بضائع ١٢/٣١			
١٠٣٣٠٠		تكلفة البضاعة المباعة عن العام			
٣٦٧٠٠		مجمل الربح (يقفل في حساب الأرباح والخسائر)			
١٤٠٠٠٠			١٤٠٠٠٠		

المدين هو رصيد دائن بالسالب). ويؤدي المجموع الجبري لأرصدة الحسابات الستة إلى تحديد تكلفة البضاعة التي اتيحت للبيع خلال الفترة المحاسبية. ويأتي دور الحساب السابع وهو حـ/ مخزون آخر الفترة (١٢/٣١) ليحدد تكلفة البضاعة التي تم بيعها فعلاً من البضائع التي كانت متاحة للبيع خلال الفترة. وبالتعرف على مقدار تكلفة هذا المخزون يتحدد الرصيد الواجب ظهوره في الميزانية العمومية، ويخصم هذا المقدار من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع، نتعرف على تكلفة ما تم بيعه فعلاً خلال الفترة. وبالتالي فيجعل حـ/مخزون آخر الفترة مديناً (وهو من حسابات الأصول) ويجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة (أو حساب المتاجرة) دائناً. ويجب مراعاة أن القيد الخاص بمخزون آخر الفترة هو قيد إثبات لوجوده وليس قيد اقفال لرصيده الموجود فعلاً. ففي ظل طريقة المخزون الدوري، ينشأ رصيد/ مخزون آخر الفترة في نهايتها، ولا يقفل في نهايتها. ويوضح النموذج المبسط الموضح في الصفحة التالية أثر هذه الحسابات السبعة على تكلفة البضاعة المباعة (أو الجانب المدين من حـ/المتاجرة).

وحيث أننا قد وسطنا حساب تكلفة البضاعة المباعة في ورقة العمل لأغراض اجراء التسويات الخاصة بها، وتم فيها اقفال الحسابات الستة الواردة في ميزان المراجعة قبل التسويات، واثبات مخزون البضاعة في ١٢/٣١، فإن قيود الاقفال الخاصة بحساب المتاجرة في هذه الحالة تقتصر على الآتي:

١٠٣٣٠٠ من حـ/حساب المتاجرة
١٠٣٣٠٠ إلى حـ/تكلفة البضاعة المباعة
اقفال تكلفة البضاعة المباعة الموضح تفاصيلها في قيد التسويات وفي حساب المتاجرة.

١٥٢٧٥٠ من حـ/ اجمالي المبيعات
١٥٢٧٥٠ إلى حـ/المتاجرة
اقفال اجمالي المبيعات عن العام في حساب المتاجرة

حـ/تكلفة البضاعة المباعة (طريقة المخزون الدوري)
أو الجانب المدين من حـ/المتاجرة

	دائن	مدين	الرصيد
حـ/مخزون بضائع أول المدة يجعل دائناً برصيد ١/١	-	٢٢٦٠٠	٢٢٦٠٠
حـ/مشتريات البضائع يجعل دائناً برصيد ١٢/٣١		٩٧٦٠٠	١٢٠٢٠٠
حـ/النقل للداخل يجعل دائناً برصيد ١٢/٣١		٥٤٠٠	١٢٥٦٠٠
حـ/مخزون بضائع آخر المدة يجعل مديناً برصيد الجرد في ١٢/٣١	١٢٦٠٠		١١٣٠٠٠
حـ/مردودات المشتريات يجعل مديناً برصيد ١٢/٣١	٤١٠٠		١٠٨٩٠٠
حـ/مسموحات المشتريات يجعل مدينا برصيد ١٢/٣١	٢٥٠٠		١٠٥٤٠٠
حـ/الخصم المكتسب يجعل مديناً برصيد ١٢/٣١	٢١٠٠		١٠٣٣٠٠
الرصيد المدين الذي يمثل تكلفة البضاعة المباعة عن الفترة المحاسبية			↑

١٢٧٥٠ من حـ/المتاجرة

إلى مذكورين :

٧٢٥٠ حـ/مردودات المبيعات

٢٢٠٠ حـ/مسموحات المبيعات

٣٣٠٠ حـ/خصم مسموح به

اقفال الحسابات بعالية في حساب المتاجرة

أما إذا لم تقفل الحسابات الخاصة بتحديد تكلفة المبيعات (التسويات التي تحمل رقم (٥)، (٦) في قيد التسوية المركب وورقة العمل) في حـ/تكلفة البضاعة المباعة بصفة رسمية ضمن قيود التسوية، كما سبق أن أوضحنا، فإن قيود الاقفال الخاصة بالحسابات التي تظهر في الجانب المدين من حـ/المتاجرة تكون كالآتي:

١٢٥٦٠٠		من حـ/المتاجرة
		إلى مذكورين:
	٢٢٦٠٠	مخزون بضائع ١/١
	٩٧٦٠٠	مشتريات بضائع
	٥٤٠٠	نقل للداخل

		من مذكورين:
٤١٠٠		حـ/مردودات مشتريات
٣٥٠٠		حـ/مسموحات مشتريات
٢١٠٠		حـ/خصم مكتسب
١٢٦٠٠		حـ/مخزون بضائع ١٢/٣١
	٢٢٣٠٠	إلى حـ/المتاجرة

ويحل هذان القيدان محل القيد الأول الخاص بإقفال تكلفة البضاعة المباعة في حـ/المتاجرة.

وبمقارنة جانبي حساب المتاجرة يتحدد هامش الربح الاجمالي الناتج عن مقارنة المبيعات بتكلفة البضاعة المباعة، والذي يتاح لتغطية المصاريف المختلفة للفترة المحاسبية وتغطية الأرباح الصافية المستهدفة، وتتم هذه العملية الأخيرة في حساب آخر يطلق عليه حساب الأرباح والخسائر، ومن ثم يصبح من الضروري اقفال رصيد حساب المتاجرة من مجمل ربح (أو مجمل خسارة) في حساب الأرباح والخسائر بالقيد الآتي:

٣٦٧٠٠		من حـ/المتاجرة
	٣٦٧٠٠	إلى حـ/الأرباح والخسائر
		اقفال مجمل الربح عن العام في حـ/الأرباح والخسائر.

ويكون القيد عكسياً إذا حققت المنشأة خسائراً.

٣ ـ جـ ـ اعداد حساب الأرباح والخسائر واجراء الاقفال للحسابات التي تظهر فيه:

يهدف حساب الأرباح والخسائر إلى قياس النتيجة الصافية لعمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية من أرباح أو خسائر صافية. وبالتالي فهو يتحمل بكل المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية، بخلاف تكلفة البضاعة المباعة، وكل الخسائر التي يتحملها المشروع خلالها، كما يظهر كل الايرادات الفرعية الأخرى للمشروع بالاضافة إلى مجمل الربح (أو مجمل الخسائر) المنقول إليه من حساب المتاجرة. وبعد اجراء المقابلة (أو المقاصة) بين المصروفات والايرادات المتاحة لتغطيتها تتحدد النتيجة الصافية لعمليات المشروع من أرباح أو خسائر عن الفترة المحاسبية. وسوف نقوم أولاً بإعداد حساب الأرباح والخسائر لمثالنا الجاري، ثم نعلق على شكل الحساب وأقسام بنود المصروفات والايرادات، ثم نجري قيود الاقفال اللازمة بخلاف ما تقدم.

ويتم اعداد حساب الأرباح والخسائر ـ مثله في ذلك مثل حساب المتاجرة والحساب الختامي ـ عن الفترة المحاسبية، حيث يمثل تكملة إجراءات مقابلة الايرادات التي تحققت خلال الفترة بما يخصها من مصروفات، والتي بدأت ـ في هذه الحالة ـ بإعداد حساب المتاجرة. ويظهر الجانب الدائن للحساب مجمل الربح كما يظهر في حساب المتاجرة (إذا كان هناك مجمل خسارة فيظهر في الجانب المدين) ثم الايرادات المتنوعة من المصادر الفرعية والعرضية المختلفة. وبرغم أن مثالنا الجاري ليس فيه مثل هذه الايرادات المتنوعة، فقد أوردنا بعض بنود على سبيل المثال، حتى تكتمل الصورة.

شركة السمر التجارية

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/ - ١٩

مدين(مصروفات)			دائن (ايرادات)		
جنيه	جنيه		جنيه	جنيه	
		المصارف البيعية :	٣٦٧٠٠		
	٣٢٠٠	مصاريف نقل للخارج			مجمل الربح من
	١٣٠٦٠	أجور ومرتبات بيعية			حـ/المتاجرة
	٢٤٥٠	عمولات بيعية		-	ايرادات متنوعة :
	١٢٠٠	دعاية واعلان		-	فوائد دائنة
	٦٥٠	تأمين ضد الحريق		-	ايجارات دائنة
	٧٥٠	اهلاك أثاث وتركيبات		-	أرباح رأسمالية
	١٥٠٠	اهلاك سيارات		-	كوبونات أوراق مالية
	٩٠٠	مواد ومهمات مستخدمة		-	عمولات دائنة
	٣١٥٠	ايجار			.....
٢٦٨٦٠	——	مجموع المصاريف البيعية			
		المصاريف الادارية			
		والتمويلية :			
	١٣٤٠	خصم نقدي مفقود			
	٤٥٥٠	اجور ومرتبات ادارية			
	[illegible]٠٠	ديون مشكوك فيها			
	١٠٥٠	ايجار			
٧٤٤٠	——	مجموع المصاريف الادارية			
		والتمويلية :			
٣٤٣٠٠					
٢٤٠٠		صافي أرباح العام			
٣٦٧٠٠			٣٦٧٠٠		

وقد تم تقسيم المصروفات في الجانب المدين الى قسمين: احدهما لمصروفات البيع والتوزيع، والثاني للمصروفات الادارية والتمويلية. وقد اعتبرنا كل من أرصدة حسابات التأمين ضد الحريق واهلاك الأثاث والتركيبات من مصروفات البيع والتوزيع، على افتراض أنها تتعلق بعمليات البيع والتوزيع. أما إذا كان جزء منها يتعلق بالعمليات الادارية ـ مثلما فعلنا في حساب الايجار مثلاً ـ فإنه يستبعد من المصاريف البيعية ويحمل على المصاريف البيعية الادارية والتمويلية.

وتكون قيود الاقفال اللازمة لاعداد حساب الأرباح والخسائر في مثالنا الجاري كالآتي:

٣٤٣٠٠		من حـ/الأرباح والخسائر
		إلى مذكورين:
	٣٢٠٠	حـ/مصاريف نقل للخارج
	١٣٠٦٠	حـ/أجور ومرتبات بيعية
	٢٤٥٠	حـ/عمولات بيعية
	١٢٠٠	حـ/دعاية واعلان
	٦٥٠	حـ/تأمين ضد الحريق
	٧٥٠	حـ/اهلاك أثاث وتركيبات
	١٥٠٠	حـ/اهلاك سيارات
	٩٠٠	حـ/مواد ومهمات مستخدمة
	٤٢٠٠	حـ/الايجار
	١٣٤٠	حـ/خصم نقدي مفقود
	٤٥٥٠	حـ/أجور ومرتبات ادارية
	٥٠٠	حـ/ديون مشكوك فيها
		اقفال حسابات المصاريف البيعية والادارية والتمويلية في حساب الأرباح والخسائر عن العام

هذا وقد سبق اقفال مجمل ربح المتاجرة في حساب الأرباح والخسائر. وإذا وجدت ايرادات متنوعة فإن حساباتها تجعل مدينة بأرصدتها بعد اجراء التسويات مقابل جعل حساب الأرباح والخسائر دائناً.

٣ ـ د ـ التصرف في أرباح العام الصافية كما تظهر في حساب الأرباح والخسائر:

حتى الآن كنا دائماً نفترض أن أرباح الفترة المحاسبية تضاف على رصيد حساب الأرباح المحجوزة، وإذا كانت خسائر فتخصم من هذا الرصيد. إلا أن صاحب أو أصحاب المشروع لا يستثمرون أموالهم فيه لمجرد الرغبة في تراكم الأرباح وتركها فيه وإنما قد يقررون سحب جزء من الأرباح لتغطية نفقاتهم الخاصة. ونجد في الواقع أنه إذا كان المشروع مملوكا لفرد واحد فإنه هذا المالك عادة ما يقوم بسحب مبالغ من خزينة المشروع للانفاق على مستلزمات المعيشة (كما قد يسحب بضاعة أيضاً) خلال الفترة المحاسبية من تحت حساب الأرباح التي ينتظر تحقيقها من مزاولة المشروع لعملياته على مدار الفترة. كما قد يمتد هذا الحق إذا تعدد ملاك المشروع، إذ قد يتم الاتفاق فيما بينهم على أن يكون لكل منهم الحق في سحب مبالغ في حدود معينة على مدار الفترة المحاسبية حتى تتحدد نتيجة عمليات المشروع في نهاية العام، ويكون ذلك في العادة عندما يكون عدد الملاك محدوداً في شركات يطلق عليها شركات الأشخاص. أما إذا كان عدد الملاك كبيراً، كما هو الحال فيما يسمى بالشركات المساهمة مثلاً، فلا يكون لأي من الملاك الحق في سحب أي مبالغ من تحت حساب الأرباح، وإنما قد يتقرر في نهاية الفترة المحاسبية توزيع جزء من الأرباح التي يحققها المشروع على ملاكه. وفي كل من هذه الأحوال فإن رصيد حساب الأرباح والخسائر لا يقفل بكامل مقداره في حساب الأرباح المحجوزة. وسوف نتناول في هذا البند الفرعي الاجراءات المحاسبية المتعلقة بقيد المسحوبات في حالة وجودها، وكيفية معالجتها في رصيد أرباح العام، ثم نعالج توزيع الأرباح وتسوية الأرباح غير الموزعة في حساب الأرباح المحجوزة. وسوف يقتصر على القواعد العامة، دون التفاصيل.

أ ـ حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب مبالغ من خزينة المشروع:

يتم في هذه الحالة فتح حساب خاص لمسحوبات المالك، أو حساب لكل شريك لتسجيل المسحوبات التي يقوم بها كل منهم خلال الفترة المحاسبية. فإذا قام

حسونة مثلاً بسحب مبلغ ٥٠٠ جنيه من خزينة محلات حسونة التجارية لمصروفاته الخاصة فإن هذه العملية تسجل دفترياً في دفاتر المحلات كالآتي:

٥٠٠		من حـ/المسحوبات
	٥٠٠	إلى حـ/النقدية

وعندما تتحدد الأرباح في نهاية الفترة، فإن المسحوبات تخصم منها قبل اقفال الباقي في حساب الأرباح المحجوزة. وعادة ما يتم تصوير حساب خاص لبيان كيفية التصرف في الأرباح يطلق عليه حساب التوزيع. فإذا بلغت أرباح محلات حسونة مثلاً عن الفترة ١٦٥٠ جنيه، فإنه يتم إجراء القيود الآتية في نهاية الفترة:

١٦٥٠		من حـ/الأرباح والخسائر
	١٦٥٠	إلى حـ/التوزيع
		اقفال أرباح الفترة في حساب التوزيع

٥٠٠		من حـ/التوزيع
	٥٠٠	إلى حـ/المسحوبات
		اقفال المسحوبات خلال الفترة في حساب التوزيع

ثم يقفل حساب التوزيع بعد ذلك بالرصيد في حساب الأرباح المحجوزة كالآتي:

١١٥٠		من حـ/التوزيع
	١١٥٠	إلى حـ/الأرباح المحجوزة
		إقفال الأرباح غير الموزعة في حساب الأرباح المحجوزة

ب ـ حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب بضائع من المشروع:

قد يقوم المالك بسحب جزء من البضائع التي يقوم المشروع بالاتجار فيها لأغراض استخدامه الخاص. ويمكن تسجيل هذه المسحوبات بأسعار البيع أو أسعار التكلفة، وسوف نقتصر في معالجتها هنا على أساس أسعار التكلفة. ويختلف القيد اللازم لاثبات هذه المسحوبات طبقاً لطريقة المخزون المتبعة. ففي ظل

طـريقة المخـزون المستمر يكـون القيـد (٦٠٠ جنيـه مثـلاً هي تكلفـة البضـاعـة المسحوبة):

٦٠٠		من حـ/المسحوبات
	٦٠٠	إلى حـ/المخزون

أمـا في ظل طـريقة المخـزون الدوري فيمكن تـوسيط حساب «البضـائـع المسحوبة» كما يمكن جعل حساب المشتريات أو مخزون البضـائع أول الفتـرة دائناً بها. وفي حالة توسيط حساب البضائع المسحوبة يكون القيد كالآتي:

٦٠٠		من حـ/المسحوبات
	٦٠٠	إلى حـ/البضائع المسحوبة

ويخصم رصيد حساب البضـائع المسحوبة في نهاية الفترة من المشتـريات ضمن إجراءات تحديد تكلفة البضاعة المباعة، كما تعالج مردودات أو مسموحات المشتريات مثلاً.

ويقفل رصيد حساب المسحوبات في حسـاب التـوزيع كـما هو مـوضح في الحالة الأولى.

جـ ـ حالة اقرار مجلس الادارة لتوزيع جزء من الأرباح على الملاك:

عند اقرار توزيع جزء من أرباح الفترة المحاسبية على الملاك، وبصرف النظر عن تمام عملية التوزيع الفعلي أو عدم تمامها، يتم اجراء القيد الآتي (١٥٠٠ جنيه في مثال شركة السم التجارية مثلاً):

١٥٠٠		حـ/التوزيع
	١٥٠٠	إلى حـ/توزيعات الأرباح المستحقة

وإذا تم سداد الأرباح المقرر توزيعها على الملاك فعلاً قبـل اعداد الميـزانية العمومية في تاريخ نهاية الفترة المحاسبية، يجري القيد التالي:

١٥٠٠		من حـ/توزيعات الأرباح المستحقة
	١٥٠٠	إلى حـ/النقدية

ثم يقفل رصيد حساب التوزيع في حساب الأرباح المحجوزة، وهو لمثالنا

الجاري مبلغ ٩٠٠ جنيه، بالقيد التالي:

٩٠٠ من حـ/التوزيع

٩٠٠ إلى حـ/الأرباح المحجوزة

وفيما يلي نموذج مبسط لحساب التوزيع في هذه الحالة

شركة السمر التجارية

حساب توزيع أرباح السنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/ ـ ١٩

١٥٠٠	إلى حـ/توزيعات الأرباح المستحقة	٢٤٠٠	أرباح العام (من حـ/ أرباح وخسائر)
٩٠٠	إلى حـ/الأرباح المحجوزة		
٢٤٠٠		٢٤٠٠	

هذا وسوف نستكمل مثالنا على أساس أن توزيعات الأرباح المستحقة لم تسدد في نهاية السنة المالية. ويترتب على ذلك أن التوزيعات المستحقة تظهر بين الالتزامات في الميزانية العمومية.

٤ ـ الميزانية العمومية:

حيث يكون الهدف الأساسي والرئيسي للمشروعات التجارية هو تحقيق أرباح نتيجة الاتجار في السلع المختلفة، فإن حاجتها إلى الأصول الثابتة مثل الأراضي والمباني والآلات والمعدات والعدد والأدوات تكون مقصورة على ما يتلاءم مع احتياجات نشاطها التجاري في شراء وبيع الأصناف المختلفة من البضائع. ولذلك نجد أن قيمة الأصول الثابتة بالنسبة إلى مجموع الأصول في هذه المشروعات تكون صغيرة، أما أصولها المتداولة من بضائع وعملاء وخلافه فتمثل النسبة الكبرى من مجموع الأصول. ولذلك يرى البعض أن ترتيب الأصول في ميزانيات المشروعات التجارية يجب أن يبدأ بالأصول المتداولة وبالأصول الأكثر

سيولة، ذلك بخلاف المشروعات الصناعية التي تمثل الأصول الثابتة النسبة الكبرى من مجموع أصولها. والواقع أن لهذا الرأي ما يبرره منطقياً حيث الأصول المتداولة في المشروعات التجارية هي موضوع نشاطها الرئيسي. غير أنه قد جرت العادة في العرف المحاسبي العربي على البدىء بالأصول الثابتة في ترتيب أصول المشروعات التجارية بنفس النمط المستخدم في المشروعات الصناعية (تبدأ ميزانيات البنوك وشركات التأمين بالأصول المتداولة مرتبة على حسب أكثرها سيولة يرد أولاً). ولن نخرج عن هذا العرف على هذا المستوى من الدراسة المبدئية.

وعلى أساس ما تقدم يمكننا تصوير الميزانية العمومية لشركة السمر التجارية من واقع ورقة العمل، وبعد الأخذ في الاعتبار اقرار توزيع جزء من الأرباح كما يتضح فيما يلي:

شركة السمر التجارية

الميزانية العمومية في ١٢/٣١/ - ١٩

الأصول(جنيه)		
أولاً: الأصول الثابتة :		
١٢٣٥٠ وتركيبات أثاث		
٧٠٠٠ ـ مخصص اهلاك		
ـــــــ	٥٣٥٠	
١٦٦٥٠ سيارات		
٦٠٠٠ ـ مخصص	١٠٦٥٠	
مجموع الأصول الثابتة	ـــــــ	١٦٠٠٠
ثانياً: الأصول المتداولة :		
مواد ومهمات	٦٠٠	
مخزون بضائع ١٢/٣١	١٢٦٠٠	
٣٣٩٠٠ عملاء		
٣٩٠٠ ـ مخصص ديون		
ـــــــ	٣٠٠٠٠	
أوراق قبض	١٢٠٠٠	
إيجار مقدم	٤٢٠٠	
نقدية	٤٨٥٠٠	
مجموع الأصول المتداولة	ـــــــ	١٠٧٩٠٠
مجموع الأصول =		١٢٣٩٠٠

الخصوم(جنيه)		
أولاً: حقوق الملكية		
رأس المال	٧٥٠٠٠	
الأرباح المحجوزة	١٣٥٠٠	
مجموع حقوق الملكية	ـــــــ	٨٨٥٠٠
ثانياً: الالتزامات:		
دائنون مختلفون	٣٣٩٠٠	
توزيعات أرباح مستحقة	١٥٠٠	
مجموع الالتزامات	ـــــــ	٣٥٤٠٠
مجموع الخصوم		١٢٣٩٠٠

أسئلة وتمارين

الفصل الثامن

أولاً: الأسئلة:

السؤال الأول:

تكلم باختصار عن كل ما يأتي: مجمل الربح، صافي الربح، الأرباح الموزعة، المسحوبات، الأرباح المحجوزة، المصاريف البيعية، المصاريف الادارية والتمويلية.

السؤال الثاني:

علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب مستعيناً بأمثلة ملائمة في حالة الضرورة:

أ ـ يتم اعداد حساب المتاجرة عن فترة زمنية معينة هي الفترة المحاسبية لأنه يوضح صافي المبيعات خلال الفترة وما يقابلها من مصروفات بيعية تخص الفترة، أما حساب الأرباح والخسائر فيتم اعداده في تاريخ نهاية الفترة ليقيس صافي الربح (أو صافي الخسارة) في ذلك التاريخ.

ب ـ يعتبر كل من مخزون أول الفترة وصافي المشتريات من المصروفات التي تظهر أرصدتها في نهاية الفترة في ميزان المراجعة لأغراض تحديد تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون الدوري، أما مخزون آخر الفترة فيظهر رصيده في ميزان المراجعة قبل التسويات بين أرصدة الأصول.

جـ ـ إذا كان رصيد المسموحات مديناً فهو يمثل مسموحات مشتريات لأن المشتريات مدينة والعكس في حالة المبيعات.

د ـ في ظل طريقة المخزون المستمر يمكن أن يظهر حساب المتاجرة على

الصورة المختصرة التالية:

xxx صافي المبيعات عن الفترة

xxx ـ تكلفة المبيعات عن الفترة

---

xxx مجمل الربح.

هـ ـ في ظل طريقة المخزون الدوري يمكن أن يظهر في الجانب الدائن من حساب المتاجرة الحسابات الآتية: اجمالي المبيعات، مخزون آخر الفترة، مردودات مشتريات، والخصم النقدي المسموح به، بينما يظهر الجانب المدين في هذه الحالة، مخزون أول الفترة، المشتريات، النقل للداخل، مردودات المبيعات، مسموحات المبيعات، والخصم النقدي المكتسب، وذلك لأن أرصدة حسابات المجموعة الأولى دائنة بينما أرصدة حسابات المجموعة الثانية مدينة.

و ـ يتحمل حساب الأرباح والخسائر بكل عناصر المصروفات فيما عدا تلك التي تتعلق بعمليات البيع والتوزيع، ويتحمل أيضاً بكل الخسائر التي تتحقق خلال الفترة.

ز ـ يقفل مجمل ربح المتاجرة في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر لأنه يظهر في الجانب المدين من حساب المتاجرة، والعكس في حالة مجمل الخسارة.

حـ ـ تؤدي المسحوبات إلى نقص الأصول حتماً، كما تؤدي أيضاً اما إلى نقص حقوق الملكية أو زيادة الالتزامات.

ط ـ يحق لكل شريك في أي مشروع السحب من أموال المشروع للانفاق الخاص بصرف النظر عن شكل المشروع، ذلك من تحت حساب حصته في الأرباح التي ينتظر أن يحققها المشروع على مدار الفترة المحاسبية.

ي ـ تظهر أرصدة المسحوبات في الجانب المدين من ميزان المراجعة لأنها تمثل مصروفات.

ك ـ إذا تقرر توزيع أرباح دون صرفها قبل نهاية السنة المالية (الفترة

المحاسبية) فإن هذه الواقعة لا يترتب عليها أي قيود دفترية

ل ـ برغم أن نسبة الأصول الثابتة إلى مجموع الأصول في المشروعات التجارية تقل كثيراً عن نسبة الاصول المتداولة إلى مجموع الأصول، فإنه قد جرت العادة على أن ترد الأصول الثابتة أولاً في الميزانية العمومية لأنها أهم بكثير من الأصول المتداولة.

م ـ يمكن اعتبار توزيعات الارباح المستحقة في الحقيقة جزءاً متمماً لحقوق الملكية لأنها مستحقة لملاك المشروع.

السؤال الثالث:

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بعد سياق المبررات الكافية:

١ ـ إذا بلغت تكلفة البضاعة المتاحة مبلغ ٢٤٥٠٠٠ جنيه وكان مخزون آخر الفترة يزيد عن مخزون أول الفترة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه فيترتب على ذلك.

أ ـ أنه إذا كان مخزون أول الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه مثلاً يكون مخزون آخر الفترة ٢٥٠٠٠ جنيه ويعتبر مخزون أول الفترة جزءاً تم إضافته بصدد حساب تكلفة البضاعة المتاحة بينما يعتبر مخزون آخر الفترة جزءاً يلزم إستبعاده من تكلفة البضاعة المتاحة حتى تتحدد تكلفة البضاعة المباعة.

ب ـ لا شك في أن تكلفة البضاعة المباعة سوف تبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه.

جـ ـ تعتبر تكلفة البضاعة المتاحة محصلة الأرصدة المدينة لثلاثة حسابات والأرصدة الدائنة لثلاثة حسابات أخرى.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٢ ـ إذا بلغ مجموع قيد إقفال المصروفات بأقسامها المختلفة في حساب الأرباح الخسائر مبلغ ٣١٢٠٠٠ جنيه بينما بلغ مجموع قيد إقفال الايرادات المتنوعة ٢٢٠٠٠ جنيه في نفس الحساب وبالرغم من ذلك فقد بلغ رصيد صافي

الربح ٤٠٠٠٠ جنيه، وهذا يعني.

أ - لا تمثل الإيرادات المتنوعة مصدر الايراد الرئيس في المشروعات التجارية.

ب - يكون مجمل الربح المحول من حساب المتاجرة لحساب الأرباح والخسائر بالغاً ٣٣٠٠٠٠ جنيه.

جـ - يمثل مجمل الربح الهامش الاجمالي من عمليات المتاجرة والمتاح لتغطية باقي مصروفات المشروع وتحقيق فائض أو عجز صافي يمثل الأرباح الصافي أو الخسائر الصافية بعد إضافة الإيرادات المتنوعة إليه.

د - كل ما تقدم هـ - لا شيء مما تقدم.

٣ - تم توسيط حساب لحساب تكلفة البضاعة المباعة على ورقة العمل. وقد ورد في ميزان المراجعة قبل التسويات ما يلي: مخزون ٣٢٠٠٠ جنيه، مشتريات ١٧٨٠٠٠ جنيه، مردودات مشتريات ٦٥٠٠ جنيه، خصم مكتسب ٧٠٠٠ جنيه، نقل للداخل ٣٥٠٠ جنيه، ويترتب على ذلك:

أ - الطريقة المتبعة هي طريقة المخزون الدوري ويجعل حساب تكلفة البضاعة مديناً بمبلغ ٣١٣٥٠٠ جنيه مقابل جعل حسابات المخزون والمشتريات والنقل للداخل دائنة على ورقة العمل ويجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه مقابل جعل حسابي المردودات و الخصم مدينين على ورقة العمل.

ب - لا يمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة فعلاً إلا إذا تحددت تكلفة مخزون نهاية الفترة بالجرد الفعلي فإذا بلغ المخزون ٢٠٠٠٠ جنيه مثلاً تصبح تكلفة البضاعة المباعة ٢٨٠٠٠٠ جنيه.

جـ - إذا كان مخزون نهاية الفترة كما في (ب) بعاليه فإن تكلفة البضاعة المباعة تنقل لميزان المراجعة بعد التسويات برصيد مدين يبلغ ٢٨٠٠٠٠ جنيه وينقل مخزون آخر الفترة لنفس الميزان برصيد مدين يبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٤ ـ إذا بلغت نسبة هامش الربح إلى تكلفة البضاعة المباعة ٥٠ ٪ وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٢٠٠٠٠٠ جنيه وبلغت الايرادات المتنوعة ١٥٠٠٠ جنيه وبلغت جملة المصروفات البيعية والإدارية والتمويلية ١٢٠٠٠٠ جنيه فإن ذلك يعني:

أ ـ أن يبلغ صافي المبيعات ٣٠٠٠٠٠ جنيه ومجمل الربح ١٠٠٠٠٠ جنيه.

ب ـ أن نسبة هامش الربح لصافي المبيعات تبلغ ($33\frac{1}{3}$ ٪).

جـ ـ أن المنشأة سوف تحقق خسائراً صافية تبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٥ ـ إذا بلغت تكلفة البضاعة المتاحة عن عام ١٩٨٨ مبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه وكذلك بلغت عن عام ١٩٨٩ وكان مقدار صافي المبيعات عن العامين متساوياً غير أن مخزون نهاية الفترة لعام ١٩٨٨ كان يقل عن مخزون نهاية الفترة لعام ١٩٨٩ بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه فإن ذلك يعني:

أ ـ تزيد تكلفة البضاعة المباعة لعام ١٩٨٨ عن تلك التي تخص عام ١٩٨٩ بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

ب ـ يقل مجمل ربح عام ١٩٨٨ عن مجمل ربح عام ١٩٨٩ بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

جـ ـ يزيد صافي مشتريات ١٩٨٩ عن صافي مشتريات ١٩٨٨ ما لم يكن مخزون أول الفترة عام ١٩٨٨ يقل عن مخزون نهاية الفترة بالفرق بين صافي مشتريات العامين.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

٦ ـ إذا تم إظهار مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب في الجانب الدائن من حساب المتاجرة بدلاً من طرحها في الجانب المدين

وتم إظهار مردودات ومسموحات المبيعات والخصم المسموح به في الجانب المدين من حساب المتاجرة بدلاً من طرحها في الجانب الدائن، وكان مجموع المردودات والمسموحات والخصم الدائنة أكبر من مجموع مثيلاتها المدينة، فإن ذلك يعني.

أ - زيادة مجمل الربح عما يجب أن يكون عليه.

ب - عدم إمكانية معرفة تكلفة المبيعات وصافي المبيعات ومن ثم إمكانية حساب هامش الربح من حساب المتاجرة مباشرة.

جـ - لزوم إجراء تسويات على مجمل الربح قبل إقفاله في حساب الأرباح والخسائر.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

ثانيا: التمارين:

التمرين الأول:

فيما يلي ميزان المراجعة بعد الاقفال في ١٩٨٤/١٢/٣١ لشركة الكمال التجارية:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
جنيه	جنيه	
٤٥٥٠٠		نقدية بالبنك والخزينة
٨٢٥٠٠		عملاء ومدينون
٧٠٠٠٠		مخزون بضائع
	٦٢٥٠٠	رأس المال
	٨٣٠٠٠	أرباح محجوزة
	٥٢٥٠٠	موردون ودائنون
١٩٨٠٠٠	١٩٨٠٠٠	

وفيما يلي ملخص اجمالي العمليات التي قامت بها الشركة خلال العام المنتهي في ٨٥/١٢/٣١:

	جنيه
مبيعات نقدية	١٦٧٥٠٠
مبيعات آجلة (اجمالي)	٣٧٠٠٠٠
مشتريات آجلة (اجمالي)	٤٠٠٠٠٠
خصم مسموح به على المبيعات الآجلة	٣٠٠٠٠
مردودات مبيعات	١١٢٥٠
مردودات مشتريات	٥٥٠٠
خصم مكتسب على المشتريات الآجلة	٨٥٠٠
خصم نقدي مفقود	٢٥٠٠
مدفوعات للموردين والدائنين	٣٢٢٥٠٠
متحصلات من العملاء والمدينين	٣٤٣٧٥٠
مصروفات البيع والتوزيع	٤٩٠٠٠
أثاث وتركيبات مشتراه نقداً	١٠٠٠٠
مصروفات ادارية وتمويلية	٤٥٥٠٠
أراضي مشتراه نقداً	٢٠٠٠٠
مباني مشتراه وممول نصفها عن طريق قرض البنك	١٠٥٠٠٠
فوائد مستحقة ومسددة على قرض البنك	٣٠٠٠

المطلوب:

١ ـ اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات ملخص اجمالي العمليات عن سنة ١٩٨٥.

٢ ـ إذا علمت أن تكلفة مخزون البضائع من واقع كشوف الجرد الفعلي في ٨٥/١٢/٣١ قد بلغت ٨٦٠٠٠ جنيه، فالمطلوب هو اعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ٨٥/١٢/٣١.

٣ ـ اعداد الميزانية العمومية للشركة في ٨٥/١٢/٣١.

التمرين الثاني:

أ ـ من واقع البيانات التاليه قم باعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٨٤/١٢/٣١ لشركة الشروق الحديثة. مخزون بضائع في ١٩٨٤/١٢/٣١: ٢٣٠٠٠ جنيه، مخزون بضائع في ٨٣/١٢/٣١. ٢٠٠٠٠ جنيه، ضرائب: ٣٠٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه تخص عمليات البيع والتوزيع، مسموحات مبيعات: ١٠٠ جنيه، مسموحات مشتريات ٢٥٠ جنيه، اجمالي المبيعات ٧٨٥٠٠ جنيه، مواد ومهمات مستخدمة في عمليات البيع ٣٥٠ جنيه، ايجار معارض ومحلات البيع ٣٨٠٠ جنيه، دعاية واعلان ٦٠٠ جنيه، اجمالي المشتريات ٤٥٠٠٠ جنيه، نقل للخارج ٥٠٠ جنيه، خصم نقدي مكتسب ٨٥٠ جنيه، مردودات مبيعات ٧٥٠ جنيه، مياه وانارة مكاتب الادارة ٩٠٠ جنيه، مردودات مشتريات ١٠٠٠ جنيه، ايجار مبنى الادارة ١٧٥٠ جنيه، خصم نقدي مسموح به ٨٠٠ جنيه، تأمين على معارض ومحلات البيع ٢٠٠ جنيه، نقل للداخل ٤٥٠ جنيه، أجور ومرتبات عمال وموظفي البيع ١٧٠٠٠ جنيه، مواد ومهمات مستخدمة في مكاتب الادارة ١٥٠ جنيه، عمولة وكلاء البيع ٢٣٥٠ جنيه، تأمين على مكاتب الادارة ٣٠٠ جنيه، مصروفات بيعية متنوعة ١٧٠٠ جنيه، مرتبات الادارة ٢٦٠٠ جنيه.

ب ـ قم بإعداد ورقة عمل جزئية لحساب تكلفة البضاعة المباعة بتوسيط حساب لهذا الغرض ولاجراء التسويات الآتية: (١) التأمين المستحق على معارض محلات البيع ١٠٠ جنيه، (٢) أجور مدفوعة مقدماً لعمال البيع تم احتسابها ضمن الأجور ١٥٠٠ جنيه، (٣) الديون المشكوك في تحصيلها ٢٣٠٠ جنيه، حدد أثر كل من هذه التسويات على كل من مجمل الربح وصافي الربح الذي توصلت إليه في المطلوب (أ).

التمرين الثالث:

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة الغروب لتجارة العاديات في ١٩٨٤/١٢/٣١:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٢١٠٠٠		مخزون بضائع ١/١/٨٤
٥٣٠		مخزون مواد ومهمات بيعية
١٠٤٠		تأمين مقدم
١٨٠٠٠		أراضي
٨٨٠٠٠	١٧٦٠٠	مباني ومخصص اهلاك
٢٤٠٠٠	٤٨٠٠	أثاث وتركيبات ومخصص اهلاك
٢٥٢٠٠	١٦٧٠٠	عملاء وموردون
٦٠٠٠	٨٠٠٠	أوراق قبض وأوراق دفع
١٨٢٠٠	١٢٠٠٠٠	نقدية ورأس المال
١٣٧٠٠٠	١٥٠٥٩٠	مشتريات ومبيعات
٢٦٠	١٠٠٠	مردودات
١٤٢٠		نقل للداخل
١٣٤٠	٢٧٥٠	خصم نقدي
١٤١٠		خصم نقدي مفقود
١٦٠٠		دعاية واعلان
٣٨٠٠٠		مرتبات وعمولات البيع
٨٣٠٠		مصاريف نقل وانتقال تخص عمليات البيع
٥٣٠٨٠		أجور ومرتبات ادارية
٤٨٠		مواد ومهمات مستخدمة في الادارة
٢٤٠٠		مياه وانارة وخدمات ادارية
٩٥٠		اصلاحات مباني
	٢٦٧٧٠	أرباح محجوزة
٤٤٨٢١٠	٤٤٨٢١٠	

فإذا علمت أن :

١ ـ بلغ مخزون البضائع في ٨٤/١٢/٣١ مبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه طبقاً للجرد الفعلي.

٢ ـ من التأمين المقدم ما يبلغ ٦٠٠ جنيه يخص السنة المالية المقبلة.

٣ ـ بلغت المواد والمهمات البيعية المستخدمة خلال العام ٤١٠ جنيه.

٤ ـ يبلغ الاهلاك السنوي على المباني ٤٤٠٠ جنيه، وعلى الأثاث والتركيبات ٢٤٠٠ جنيه.

٥ ـ تبلغ الأجور والمرتبات الادارية المستحقة في نهاية العام ولم تسدد بعد ٨٢٠ جنيه.

٦ ـ قدرت الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٧٠٠ جنيه.

المطلوب :

١ ـ اعداد ورقة العمل واجراء التسويات مع توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة.

٢ ـ اجراء قيود التسوية والاقفال واعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر.

٣ ـ اعداد الميزانية العمومية للشركة في ١٩٨٤/١٢/٣١.

التمرين الرابع :

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ في ١٩٨٤/١٢/٣١ لشركة الصمود لتجارة الجلود (المبالغ بالجنيه) مبيعات: ٤٨٥٢٤٠، مردودات مبيعات ٤٤٠، مشتريات ١٤٥٧٠٠، نقل للداخل ٣٤٠٠، دعاية واعلان ٣٤٠٠٠، عمولات بيعية ٥٤٠٠٠، مصاريف نقل وانتقال (بيعية) ١٢٨٨٠، مصروفات عمومية ٤٤٢٠، مهايا ومرتبات ادارية ٨٨٤٠٠، مواد ومهمات ادارية مستخدمة ١١٠٠، مصروفات خدمية متنوعة ٤٠٠٠، مياه وانارة ١٣٨٠ صيانة واصلاحات مباني ١٩٠٠، مخصص اهلاك مباني ٤٠٠٠٠، مباني ١٩٠٠٠٠، أثاث وتركيبات

٢٨٣٢٠ ، مخصص اهلاك أثاث وتركيبات ٨٠٠٠، موردون ٣٧٨٨٠، أوراق دفع ٤٠٠٠، عملاء ٤٨٦٢٠، أوراق قبض ٨٠٠٠، رأس المال ٢٠٠٠٠٠، أرباح محجوزة؟ أراضي ٣٢٠٠٠، مخزون مهمات بيعية ١٣٠٠، تأمين مقدم ١٧٦٠، مخزون بضائع ١/١: ٣٧٧٠٠، نقدية بالبنوك والخزينة ٣٧٢٠٠، خصم نقدي مكتسب ٣٢٠٠، خصم نقدي مسموح به ٤١٠٠، مسموحات مشتريات ٩٠٠ جنيه.

١ ـ بلغ مخزون ١٩٨٤/١٢/٣١ من البضائع ٤٨٠٠٠ جنيه بالتكلفة طبقاً لقوائم الجرد.

٢ ـ من التأمين المقدم ما يبلغ ٨٠٠ جنيه يخص السنة المقبلة.

٣ ـ تبلغ المواد والمهمات البيعية الباقية في ٨٤/١٢/٣١ مبلغ ٢٠٠ جنيه.

٤ ـ يبلغ الاهلاك السنوي للمباني ٨٥٠٠ جنيه، وللأثاث والتركيبات ٢٨٠٠ جنيه.

٥ ـ تبلغ مصروفات الدعاية والاعلان المـ قة في نهاية السنة ولم تسدد بعد ٤٠٠ جنيه.

٦ ـ تقدر الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ١٦٢٠ جنيه.

المطلوب:

١ ـ اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات على ورقة عمل والتحقق من موازنته واستكماله.

٢ ـ اجراء التسويات اللازمة على ورقة العمل، وتصوير حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ١٩٨٤/١٢/٣١.

٣ ـ اجراء القيود اللازمة لتسوية الحسابات واقفالها من واقع ورقة العمل، واعداد الميزانية العمومية للشركة في ١٩٨٤/١٢/٣١.

الأوراق التجارية

١ ـ مقدمة:

افترضنا في الفصول المتقدمة أن المعاملات الآجلة للمنشأة مع عملائها ومدينيها وكذلك مع مورديها ودائنيها تقوم على منطق اليسر وحسن النية وأهمية الحفاظ على جودة السمعة التجارية. بمعنى أن سياسة البيع الآجل للعملاء كانت تقوم على فرض يسار هؤلاء العملاء وحسن نيتهم وجودة سمعتهم التجارية، وهي ضمانات ضرورية لامكانية قيامهم بالوفاء بالتزاماتهم قبل المنشأة في مواعيد استحقاقها. كما أن امكانية حصول المنشأة على تسهيلات ائتمانية من مورديها كانت تقوم على افتراض يسار المنشأة وحسن نيتها وجودة سمعتها ومن ثم ثقة الموردين في قيامها بالوفاء بالتزاماتها قبلهم في مواعيد استحقاقها.

الا أن النشاط التجاري والصناعي بصفة عامة يقتضي في كثير من الأحيان ضرورة اثبات مستحقات المنشأة قبل عملائها ومدينيها، أو إثبات مستحقات الغير قبل المنشأة بمستندات قانونية، بالاضافة الى ما تقدم من خصائص وصفات ذاتيه. وقد تنشأ هذه الضرورة ـ ضرورة الإثبات بمستند قانوني ـ الى طبيعة نشاط المنشأة، او الى الظروف الاقتصادية العامة السائدة، أو الى سمعة المنشأة أو عملائها. فإذا كانت طبيعة نشاط المنشأة تقتضي ضرورة قيامها بالبيع بالتقسيط طويل الأجل مثلاً، فإن ذلك يجعل من الحكمة ان يتم اثبات مستحقات المنشأة قبل عملائها بمستندات قانونية معينة مكتملة لأركانها. كما ان اتجاه الحالة الاقتصادية العامة الى الركود والكساد وانتشار ظاهرة تعدد التفاليس لهي عوامل مزعزعة للثقة ومؤدية الى ضرورة اثبات ما للمنشأة أو ما عليها بمستندات قانونية. كذلك اذا كانت السمعة التجارية لبعض العملاء غير

طبيعية فإن التعامل معهم بالأجل يقتضي اثبات هذه المعاملات بمستندات قانونية مكتملة لأركانها، ويطلق على هذه المستندات قانوناً الأوراق التجارية.

ويتناول هذا الفصل التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها، والمعالجة المحاسبية لها وما قد يترتب عليها من اجراءات أو مشاكل.

٢ ـ التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها:

الأوراق التجارية هي مجموعة وسائل السداد الورقية غير المعلقة على شرط والتي يجب أن تكون مكتملة لأركان قانونية معينة. والأوراق التجارية في ظل التشريع المصري تنطوي على ثلاثة أنواع هي: الشيك، والكمبيالة، والسند الإذني.

والشيك هو ورقة تتضمن امراً كتابياً غير معلقاً على شرط من شخص يسمى الساحب الى بنك يسمى المسحوب عليه بأن يدفع البنك بمجرد الاطلاع مبلغاً معيناً من النقود لشخص ثالث هو المستفيد أو لأمر المستفيد أو لحامل الأمر. ويجب أن تتوافر للشيك أركان ثلاثة على الأقل هي (١) تاريخ صدور الأمر، والذي يجب أن لا يكون تاريخاً لاحقاً لتاريخ التحرير والا سرت على الشيك أحكام الكمبيالات، (٢) المبلغ، والذي يجب ان يكون مدوناً بالأرقام والحروف، (٣) وتوقيع الساحب، والذي يجب أن يتطابق مع نموذج توقيعه لدى البنك المسحوب عليه.

هذا ولا يعد الشيك ورقة تجارية الا اذا كان تحريره مترتباً على عمل تجاري.

وتعد الكمبيالة ورقة تجارية بطبيعتها وتخضع في سحبها وضمانها وقبولها وتظهيرها لأحكام القانون التجاري حتى ولو كانت مترتبة على عمل مدني. والكمبيالة هي ورقة تتضمن أمراً من شخص (هو الساحب) الى شخص آخر (هو المسحوب عليه) بأن يدفع مبلغاً معيناً من النقود في تاريخ محدد أو عند الطلب الى شخص ثالث (هو المستفيد) والذي قد يكون نفس الساحب. ويجب

أن تنطوي الكمبيالة على أركان معينة حتى يكتمل شكلها القانوني. وهذه الأركان هي: تاريخ التحرير، تاريخ الاستحقاق، اسم المستفيد وعنوانه، اسم المسحوب عليه وعنوانه، المبلغ بالأرقام والحروف، مقابل الوفاء ونوعه، توقيع الساحب، توقيع المسحوب عليه، وتاريخ القبول.

أما السند الإذني فهو ورقة تحمل تعهداً كتابياً غير مشروط بمقتضاها يتعهد محرر السند بسداد مبلغ معين من النقود في تاريخ معين أو عند الطلب لإذن شخص آخر هو المستفيد. وبالتالي تكون أركان السند الإذني كالآتي: تاريخ تحرير السند، تاريخ الاستحقاق، اسم المستفيد وعنوانه، القيمة بالأرقام والحروف، مقابل الوفاء، وتوقيع المسحوب عليه وعنوانه.

ويعتبر السند الإذني عملاً تجارياً اذا كان محرره تاجراً حتى لو كان تحريره عن عمل مدني، او اذا كان تحريره مترتباً على عمل تجاري حتى اذا كان محرره غير تاجر.

هذا ويطلق محاسبياً على الكمبيالات والسندات الإذنية التي تكون المنشأة هي المستفيد فيها أو التي تصدر من الغير لإذنها اصطلاح «أوراق القبض». أي تلك الأوراق التجارية التي يترتب عليها حصول المنشأة على مقبوضات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر. أما الأوراق التي تكون فيها المنشأة هي المسحوب عليه أو المدين فيطلق عليها محاسبياً «أوراق الدفع»، أي الأوراق التجارية التي يترتب عليها قيام المنشأة بسداد مدفوعات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر.

وأوراق القبض هي من حسابات الأصول المتداولة محددة القيمة النقدية، ومن ثم فهي مدينة بطبيعتها اذ تمثل حقوقاً مالية للمنشأة قبل الغير في صورة ديون ثابتة بأوراق تجارية، وعادة ما تحل محل الحسابات الشخصية للعملاء. أما أوراق الدفع فهي من حسابات الالتزامات قصيرة الأجل ومن ثم فهي دائنة بطبيعتها، وتمثل حقوقاً مالية للغير قبل المنشأة ثابتة بأوراق تجارية.

هذا وسوف نتناول المعالجة المحاسبية للشيكات أولاً ثم نليها بالمعالجة المحاسبية لأوراق القبض فأوراق الدفع.

٣ ـ المعالجة المحاسبية للشيكات:

تقوم الشيكات مقام النقدية وتتحول الى نقدية عند الاطلاع عليها في البنك متى كان رصيد الساحب في البنك المسحوب عليه كافياً. والشيكات قد تكون صادرة من المنشأة (أي تقوم المنشأة بسحبها) للغير وفاء بالتزام عليها لهم مقابل شراء بضائع أو أصول أو خدمات. كما تسحب المنشأة شيكات لأمرها للحصول على مبالغ نقدية من حسابها في البنك لايداعها خزينتها وفاء ببعض المصروفات النقدية أو النثرية أو وفاء بمشترياتها النقدية من البضائع والأصول. وقد تكون الشيكات واردة للمنشأة من الغير، بمعنى أن يكون الغير هو الساحب والمنشأة هي المستفيد وذلك وفاء بالتزامات الغير قبل المنشأة مقابل مبيعات بضائع أو خدمات أو بيع أصول أو لتحصيل ايرادات.

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للشيكات الصادرة من المنشأة عن معالجة المدفوعات النقدية. فاذا اشترت المنشأة بضاعة وسحبت شيكاً على حسابها الجاري في البنك سداداً للقيمة فان حساب مخزون البضائع أو حساب مشتريات البضائع يجعل مديناً ويجعل حساب النقدية حـ/جاري بالبنك كذا دائناً بالقيمة. ويؤدي ذلك الى نقص النقدية بالبنك (وهي من حسابات الأصول) بالقيمة مقابل زيادة مخزون البضاعة أو مشتريات البضاعة (وهي من الأصول الى أن تتحول الى تكلفة بضاعة مباعة) بالقيمة. واذا اشترت المنشأة احدى الآلات مقابل سداد القيمة بشيك فان حساب الآلات يجعل مديناً (زيادة الأصول) مقابل جعل حساب النقدية بالبنك كذا دائناً (نقص أصول). أما إذا سحبت المنشأة شيكاً لأمرها لايداع الحصيلة خزينتها فإن حساب النقدية بالخزينة يجعل مديناً مقابل جعل حساب النقدية بالبنك كذا دائناً.

ويتم إثبات هذه العمليات في دفتر اليومية العامة في المنشآت الصغيرة. أما في المنشآت الكبيرة فإن تفاصيل هذه العمليات عادة ما يتم إثباتها في دفتر

يومية مساعد يطلق عليه «يومية المدفوعات» كما سيرد تفصيلاً في الفصل التالي. ويقتصر الإثبات في اليومية العامة على الاجماليات الشهرية لهذا الدفتر المساعد.

وعندما تحصل المنشأة على شيكات من الغير فإنها عادة ما تقوم بإيداعها في حسابها في البنك للتحصيل اذا كان لها حساباً جارياً في أحد البنوك أو أنها تقوم بتحصيلها من البنك المسحوب عليه لايداعها خزينتها نقداً في حالة عدم وجود حساب جاري لها في أحد البنوك. كما تقوم بتظهيرها للغير وفاء بالتزاماتها قبل الغير. وفي الحالة الأولى يجعل حساب النقدية بالبنك مديناً وحساب الساحب (العميل مثلاً) أو الحساب المتسبب في حصول المنشأة على الشيك كالمبيعات أو الأصول دائناً.

وعند الحصول على الشيك وإيداعه في البنك للتحصيل، ويكون مستند القيد في هذه الحالة هو حافظة إيداع الشيك أو الشيكات في البنك. وتقوم بعض المنشآت بتوسيط حساب الشيكات تحت التحصيل عند إيداع الشيكات الواردة في البنك للتحصيل إلى أن يرد إشعار البنك باضافة القيمة لحسابها الجاري لديه فتقوم بإقفال الحساب الوسيط في حساب النقدية في البنك. وتكون القيود في هذه الحالة كالآتي:

١ ـ عند استلام الشيك أو الشيكات وعند ايداعها بالبنك للتحصيل:

...		من حـ/ الشيكات تحت التحصيل
	...	الى حـ/ المبيعات أو العملاء أو الأصول
		ايداع الشيكات رقم.... بتاريخ... بحسابنا الجاري رقم........ ببنك... للتحصيل.

٢ ـ عند ورود اشعار البنك بتحصيل القيمة واضافتها لحساب المنشأة.

...		من حـ/ النقدية ـ حـ/ بالبنك كذا
	...	الى حـ/ الشيكات تحت التحصيل
		تحصيل قيمة الشيكات... بأرقام... اشعار البنك...

واذاما رفض الشيك لأي سبب من الأسباب فانه يترتب على ذلك ضرورة جعل حساب الساحب مديناً وحساب النقدية بالبنك في حالة عدم توسيط حـ/الشيكات تحت التحصيل، أو حساب الشيكات تحت التحصيل في حالة توسيطه دائناً.

واذا لم يكن للمنشأة حساباً جارياً بأحد البنوك وقامت بتحصيل الشيك أو الشيكات من البنك المسحوب عليه لايداع القيمة خزينتها فإن القيود تكون كالآتي:

١ ـ عند استلام الشيك.

.... من حـ/الشيكات تحت التحصيل
.... الى حـ/المبيعات أو العملاء أو الأصول.

---

٢ ـ عند تحصيل القيمة:

.... من حـ/النقدية بالخزينة
.... الى حـ/الشيكات تحت التحصيل

واذا قامت المنشأة بتظهير الشيك للغير وفاء بالتزاماتها قبله بدلاً من ايداعه بالبنك للتحصيل أو بدلاً من تحصيل القيمة لايداعها الخزينة، فإن القيد الثاني في الحالتين السابقتين يصبح كالآتي:

٢ ـ عند تظهير الشيك للغير (موردين أو دائنين مثلاً):

.... من حـ/الموردين او الدائنين
.... الى حـ/الشيكات تحت التحصيل

هذا وعادة ما يتم اجراء هذه القيود في المنشأة الصغيرة في دفتر اليومية

العامة، أما في المنشآت الكبيرة فإن حركة الشيكات الواردة يتم إثباتها تفصيلاً في يومية المقبوضات ويقتصر الإثبات في اليومية العامة على الاجماليات الشهرية لها، كما سيرد تفصيلاً في الفصل التالي.

أما الشيكات الصادرة أي تلك التي تقوم المنشأة بتحريرها لحساب الغير سحبا على رصيد حسابها ببنك أو بنوك معينة ـ فإنها عادة ما يتم إثباتها في الدفاتر باعتبارها مؤدية الى نقص رصيد النقدية في البنك وقت إصدارها. فإذا أصدرت المنشأة شيكاً لأمر مورد معين سداداً لثمن مشترياتها منه، فيكون القيد:

...		من حـ/الموردين
	...	إلى حـ/النقدية بالبنك (كذا) شيك رقم... على بنك... بتاريخ.....

وعادة ما يتم قيد الشيكات الصادرة في دفتر بياني يخصص لهذا الغرض كما يتم قيدها محاسبياً في المنشآت الصغيرة في اليومية العامة، وفي المنشآت الكبيرة في يومية المدفوعات بصفة تفصيلية، وفي اليومية العامة بصفة دورية إجمالية كما سوف يرد تفصيلاً فيما بعد.

٤ ـ المعالجة المحاسبية لأوراق القبض:

تعتبر أوراق القبض ظاهرة طبيعية في المنشآت والشركات التي تمارس نشاط البيع بالتقسيط وتلك التي تكون فيها فترة الائتمان الممنوحة لعملائها طويلة، وتفضل أوراق القبض على الحسابات الشخصية المفتوحة للعملاء في مثل هذه الأحوال وغيرها لأنها تمثل مستنداً كتابياً له ميزات قانونية في إثبات الدين من ناحية، كما أنها قابلة للتحويل الى نقدية عن طريق الخصم أو القطع في البنوك من ناحية ثانية، كما يترتب على بعضها اكتساب المنشأة لفوائد دائنة من ناحية ثالثة. وعادة ما ترتبط أوراق القبض بسياسة البيع الآجل. وتنطوي

أوراق القبض في مصر على الكمبيالات والسندات الإذنية التي تكون المنشأة هي المستفيد فيها. وقد تحصل المنشأة على أوراق القبض عند قيام عملية البيع الآجل، أو قد تحصل عليها من العملاء سداداً لأرصدتهم الشخصية المدينة لديها.

فإذا افترضنا مثلاً ان منشأة السعادة باعت بضاعة بمبلغ ٥٢٠٠ جنيه في ١٩٨٨/٨/١ مقابل سحب كمبيالة على العميل محمد عبد الغني في نفس التاريخ والذي قام بقبولها وتستحق السداد في ١٩٨٨/٩/١، كما حصلت في ٨/٢ على سند إذني محرر بمعرفة العميل محمود مراد بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين سداداً لرصيد حسابه المدين لدى المنشأة فإن القيود تكون كالآتي:

٥٢٠٠		من حـ/أوراق القبض	١٩٨٨/٨/١
	٥٢٠٠	الى حـ/المبيعات	
		كمبيالة رقم... بتاريخ ٨/١ تستحق في ٩/١ مسحوبة على العميل محمد عبد الغني سداد لفاتورتنا رقم... بتاريخ ١٩٨٨/٨/١	
٢٥٠٠		من حـ/أوراق القبض	١٩٨٨/٨/٢
	٢٥٠٠	الى حـ/العملاء ـ حـ/محمود مراد	
		سند إذني رقم... بتاريخ ٨/٢ يستحق في ١٠/٢ صادر من العميل سداداً لرصيد حسابه لدينا.	

هذا ويمكن توسيط حساب العملاء في كل الأحوال. ففي حالة كمبيالة محمد عبد الغني كان من الممكن إثبات عملية البيع بجعل حساب العميل مديناً وحساب المبيعات دائناً، ثم إثبات الحصول على الكمبيالة بجعل حـ/أوراق القبض مديناً وحساب العميل دائناً. والواقع انه يفضل توسيط حساب العملاء في شأن الحصول على أوراق القبض كوسيلة للإثبات الدفتري لمقابل الوفاء.

وتجرى هذه القيود عادة في اليومية العامة في المنشآت الصغيرة التي لا

تمسك يومية مساعدة لأوراق القبض بينما تثبت تفاصيلها في المنشآت الكبيرة في هذه اليومية المساعدة كما سيرد تفصيلاً في الفصل التالي.

٤ ـ أ ـ المعالجة المحاسبية للتصرف في أوراق القبض:

وعندما تحصل المنشأة على أوراق القبض فهي تستطيع أن تتخذ في شأنها أي من الاجراءات التالية: (١) الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وتحصيلها، (٢) ايداعها في البنك لتحصيلها في تاريخ الاستحقاق لحساب المنشأة، (٣) خصمها لدى أحد البنوك والحصول على قيمتها نقداً، (٤) تظهيرها للغير وفاء بالتزاماتها قبله (٥) ايداعها بأحد البنوك كضمان للحصول على قرض.

١ ـ واذا ما احتفظت المنشأة بأوراق القبض حتى تاريخ الاستحقاق وقامت بتحصيلها فعلاً فإن قيد التحصيل يكون كالآتي:

٥٢٠٠		من حـ/النقدية (بالصندوق أو البنك)	١٩٨٨/٩/١
	٥٢٠٠	الى حـ/أوراق القبض	
		تحصيل الكمبيالة المسحوبة على العميل محمد الغنى.	

٢ ـ أما إذا أودعت المنشأة الأوراق بالبنك للتحصيل لحسابها في تاريخ الاستحقاق، فإن القيود تكون كالآتي:

ـ عند ايداع الورقة بالبنك للتحصيل:

٢٥٠٠		من حـ/أوراق القبض برسم التحصيل	١٩٨٨/٨/٣
	٢٥٠٠	الى حـ/أوراق القبض	
		ايداع السند الإذني الصادر من محمود مراد بالبنك للتحصيل.	

وعادة ما يحصل البنك في هذه الحالة على عمولة مقابل قيامه بتحصيل

الورقة نيابة عن المنشأة يطلق عليها من وجهة نظر المنشأة مصاريف تحصيل أوراق القبض. فاذا قام البنك بتحصيل السند الإذني في تاريخ الاستحقاق وأضاف قيمته لحساب المنشأة لديه بعد خصم مصاريف تحصيل قدرها خمسة جنيهات مثلاً، فإن القيد يكون كالآتي:

ـ عند التحصيل:

		من مذكورين:	
٢٤٩٥		حـ/النقدية بالبنك	١٩٨٨/١٠/١
٥		حـ/مصاريف تحصيل أوراق القبض	
	٢٥٠٠	الى حـ/أوراق القبض	
		تحصيل السند الإذني الصادر من محمود مراد اشعار اضافة رقم... بتاريخ ٢/١٠/ ١٩٨٨	

٣ ـ وإذا ما قامت المنشأة بخصم أو قطع أوراق القبض للحصول على قيمتها نقداً في الحال أو في أي تاريخ سابق لتاريخ الاستحقاق لحاجتها النقدية مثلاً، فإن البنك في هذه الحالة يقوم بخصم الورقة طبقاً لأسعار الفائدة السائدة في السوق للاقراض عند قيام العملية. ويرتبط قبول البنك لخصم أوراق لقبض التي تقدمها له المنشأة بالسمعة التجارية والمركز المالي لكل من المسحوب عليه أو المدين والمستفيد معاً.

ويترتب على خصم (أو قطع) الأوراق التجارية انتقال ملكيتها للبنك مع بقاء المنشأة مسؤولة تضامنياً مع المدين بقيمة الورقة قبل البنك حتى يتم التحصيل.

فاذا افترضنا ان منشأة السعادة قد قامت بخصم الكمبيالة المسحوبة على محمد عبد الغني لدى بنك الاسكندرية بسعر خصم قدره ١٢٪ سنوياً فإن قيد إثبات خصم الورقة لدى البنك في دفاتر المنشأة يكون كالآتي:

من مذكورين:

١٥٤٨		حـ/النقدية (بالصندوق أو البنك)	٨/١
٥٢		حـ/مصاريف خصم (قطع) أوراق القبض	
	٥٢٠٠	الى حـ/أوراق القبض	
		اثبات خصم الكمبيالة بمصاريف خصم لمدة شهر	

$$٥٢٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{١}{١٢} = ٥٢$$ جنيه

---

٤ ـ اما اذا قامت المنشأة بتظهير الورقة للغير سداداً لالتزام عليها، كأن تقوم بتظهيرها لأحد الموردين أو الدائنين، فإن ملكية الورقة تنتقل للمظهر اليه مع بقاء مسؤولية المنشأة تضامنياً مع المسحوب عليه أو المدين قبل المظهر اليه حتى يتم سداد قيمة الورقة. فاذا افترضنا أن منشأة السعادة قد قامت بتحويل السند الإذني الذي حرره العميل محمود مراد الى المورد سعيد عبد الجواد سداداً لرصيد حسابه الدائن في دفاتر المنشأة فإن القيد يكون كالآتي:

٢٥٠٠		من حـ/الموردين ـ سعيد عبد الجواد	٨/٢
	٢٥٠٠	الى حـ/أوراق القبض	

---

٥ ـ واذا قامت المنشأة بتقديم أوراق القبض الى أحد البنوك كضمان لحصولها على قرض أو تسهيلات ائتمانية من البنك، فيلزم في هذه الحالة أن تكون الأوراق المقدمة كضمان من الدرجة الأولى من حيث يسار وسمعة المدين ولا يتجاوز تاريخ استحقاقها ستة أشهر. ولا يقوم البنك باقراض قيمة الورقة بالكامل. وتختلف حدود القيمة السلفية للورقة من بنك الى آخر ومن عميل (للبنك) الى آخر، وهي عادة ما تتراوح بين ٧٠٪ و٩٠٪ من قيمة الورقة. هذا وعادة ما يقوم البنك بتحصيل الأوراق المودعة لديه كضمان لحساب المنشأة مقابل تقاضي عمولة التحصيل المناسبة، كما يتقاضى البنك فوائداً على القرض أو التسهيلات الائتمانية الممنوحة للمنشأة بضمان الأوراق عن مدة القرض أو

التسهيلات. فاذا افترضنا مثلاً أن منشأة التجارة في الأدوات الكهربائية قد قامت بايداع كمبيالة قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه مسحوبة على محلات عبد العاطي بتاريخ ١/٦/ ١٩٨٨ وتستحق السداد في ١/٩/ ١٩٨٨ لدى البنك الأهلي ضماناً لتسهيلات ائتمانية في حدود ٨٠٠٠ جنيه، بسعر فائدة سنوية قدره ١٢٪، ويفرض أن البنك قد قام بتحصيل الكمبيالة في تاريخ الاستحقاق مقابل مصاريف تحصيل قدرها ١٤ جنيهاً، فإن القيود تكون كالآتي:

ـ عند تقديم الكمبيالة كضمان:

١٠٠٠٠	من حـ/أوراق القبض برسم التأمين	١/٦/ ١٩٨٨
	١٠٠٠٠ الى حـ/أوراق القبض	

ـ عند حصول المنشأة على القرض وايداعه في حسابها الجاري لدى البنك:

٨٠٠٠	من حـ/النقدية ـ حـ/جاري بالبنك الأهلي المصري	١/٦/ ١٩٨٨
	٨٠٠٠ الى حـ/القروض الدائنة ـ قرض البنك الأهلي المصري	

هذا وقد يمنح البنك تسهيلات ائتمانية للمنشأة في حدود المبلغ تمكنها من السحب على حسابها الجاري على المكشوف خلال الفترة حتى تاريخ الاستحقاق في حدود القيمة المصرح بها. وفي هذه الحالة لا يستدعي الأمر قيام المنشأة بإثبات القيد السابق ويكون رصيد حسابها الجاري في البنك دائناً (أي من الالتزامات) بدلاً من كونه مديناً عندما تقوم بسحب شيكات عليه. وفي هذه الحالة تتحمل المنشأة الفوائد على مقدار المتوسط المرجح زمنياً لهذا الرصيد الدائن خلال فترة التسهيلات.

وفي حالة القرض، وعند قيام البنك بتحصيل قيمة الكمبيالة واستيفاء قيمة

القرض والفوائد ومصاريف التحصيل واضافة الباقي الى الحساب الجاري للمنشأة يجري القيد التالي:

		من مذكورين:
٨٠٠٠		حـ/القروض الدائنة ـ قرض البنك الأهلي المصري ١/٩/ ١٩٨٨
٢٤٠		حـ/الفوائد المدينة
٤		حـ/مصاريف تحصيل أوراق القبض
١٧٤٦		حـ/النقدية ـ جاري بالبنك الأهلي المصري
	١٠٠٠٠	الى حـ/أوراق القبض برسم التأمين
		تحصيل قيمة الكمبيالة المودعة في البنك كضمان للقرض وسداد الفوائد على القرض:
		٨٠٠٠ × ١٢/١٠٠ × ٣/١٢
		= ٢٤٠ وسداد مصاريف التحصيل والقرض وايداع الباقي في الحساب الجاري.

وفي حالة التسهيلات الائتمانية، ويفرض ان البنك قد فتح تسهيلات في حدود ٨٠٠٠ جنيه بضمان الورقة خلال ثلاثة أشهر بسعر فائدة ١٢٪، ويفرض أن المنشأة استفادت بهذه التسهيلات كالآتي: ٢٠٠٠ جنيه في ١/٦، ٢٠٠٠ جنيه في ١/٧، ٣٠٠٠ [illegible]ي ١/٨، وقام البنك بتحصيل الكمبيالة في ١/٩، تاريخ الاستحقاق، فإن حساب الفوائد يكون كالآتي:

على ٢٠٠٠ جنيه لمدة ثلاثة أشهر = ٢٠٠٠ × ١٢/١٠٠ × ٣/١٢ = ٦٠ جنيه

على ٢٠٠٠ جنيه لمدة شهرين = ٢٠٠٠ × ١٢/١٠٠ × ٢/١٢ = ٤٠ جنيه

على ٣٠٠٠ جنيه لمدة شهر = ٣٠٠٠ × ١٢/١٠٠ × ١/١٢ = ٣٠ جنيه

المجموع ١٣٠ جنيه

ويكون قيد التحصيل كالآتي:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
		من مذكورين:	
٩٨٥٦		حـ/النقدية - جاري بالبنك الأهلي المصري	١٩٨٨/٩/١
١٣٠		حـ/الفوائد المدينة	
١٤		حـ/مصاريف تحصيل أوراق القبض	
	١٠٠٠٠	الى حـ/أوراق القبض برسم التأمين	

ويترتب على ذلك أن يصبح رصيد الحساب الجاري مديناً بمبلغ ٢٨٥٦ جنيه بدلاً من كونه دائناً (مكشوفاً) بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه.

٤ - ب - تحصيل أوراق القبض قبل موعد الاستحقاق ورفضها وتجديدها في حالة التوقف عن السداد:

افترضنا في الحالات الخمس السابقة أن أوراق القبض يتم تحصيلها في موعد استحقاقها بالضبط، الأمر الذي يستلزم أن يكون المدين أو المسحوب عليه موسراً وقادراً وحسن النية في ذلك التاريخ. وبالتالي فإثبات التحصيل كان يظهر في دفاتر المنشأة اذا ما احتفظت بأوراق القبض لديها لتحصيلها أو اذا ما أرسلتها للبنك للتحصيل بالنيابة عنها أو إذا ما اقترضت بضمانها من البنك. اما في حالة خصم الورقة (أو قطعها) في البنك، أو تظهيرها للغير فإن عملية السداد في تاريخ الاستحقاق لا تظهر في دفاتر المنشأة وإنما تظهر في دفاتر من انتقلت ملكية الورقة اليه.

وقد يرغب المدين أو المسحوب عليه ورقة القبض في بعض الأحوال أن يقوم بسداد قيمة الورقة قبل موعد استحقاقها مقابل حصوله على ما يسمى بخصم تعجيل الدفع. ويمثل هذا الخصم قيمة الفوائد المستحقة على مبلغ الورقة من تاريخ السداد المبكر حتى تاريخ الاستحقاق. وهي تماثل في طبيعتها مصاريف الخصم (أو القطع) لدى البنك بسعر الفائدة الذي يتفق عليه المدين مع المستفيد التي تقع الورقة في حيازته وملكيته. فإذا كانت منشأة النجاح قد

حصلت على سند إذني من دار الشروق بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين واتفق الطرفان على أن تسدد دار الشروق قيمة السند قبل موعد الاستحقاق بشهر مقابل الحصول على خصم بواقع ٢٪ فإن قيد السداد يكون كالآتي:

		من مذكورين:
١٩٦٠		حـ/النقدية (بالصندوق أو البنك)
٤٠		حـ/مصاريف خصم تعجيل الدفع
	٢٠٠٠	الى حـ/أوراق القبض (اذا كانت الورقة في حيازة المنشأة) أو إلى حـ/أوراق القبض برسم التحصيل (إذا كانت الورقة مودعة في البنك للتحصيل)، أو الى حـ/أوراق القبض برسم التأمين. (اذا كانت الورقة مودعة كضمان للاقتراض).

ذلك مع مراعاة اثبات مصاريف التحصيل في حالة قيام البنك بتحصيل الورقة وإثبات الفوائد المدينة في حالة ايداع الورقة برسم التأمين.

أما اذا توقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد قيمة ورقة القبض في تاريخ الاستحقاق، فانه يصبح من الواجب على من تقع الورقة في حيازته اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة لحماية حقوقه أو حقوق الأصيل المستفيد منها، ويتم ذلك بإثبات امتناع المدين عن السداد بعمل بروتستو عدم الدفع في قلم المحضرين في المحكمة التجارية التي يقع في دائرتها محل المدين في المواعيد القانونية المحددة. وبالتالي فإن عمل البروتستو يقع على عاتق الساحب أو المستفيد الأول في حالة احتفاظه بالورقة للتحصيل. ويقع على عاتق البنك لحساب المستفيد الأول إذا كانت الورقة مودعة لديه للتحصيل ويتقاضى البنك كل ما يتحمله من مصاريف لعمل البروتستو بالخصم على حساب المستفيد لديه. ويقع على عاتق البنك ضماناً لحقوقه اذا كانت الورقة مودعة لديه برسم التأمين أو إذا كانت مخصومة (مقطوعة) لديه ثم يحمل حساب الساحب أو المستفيد المودع أو الخاصم لديه بقيمة الورقة مضافاً اليها مصاريف البروتستو.

اما اذا كانت الورقة قد تم تظهيرها للغير فيقع على عاتق هذا الغير الذي تقع في حيازته الورقة القيام باجراءات البروتستو ثم يحمل المحول منه الورقة بقيمتها مضافاً اليها المصاريف. وفي كل الأحوال الخمسة السابقة يلزم أن تقوم المنشأة الساحبة للورقة أو المستفيدة الأولى منها بإثبات توقف المدين عن السداد بجعل حسابه لديها مديناً مقابل قيمة الورقة ومصاريف البروتستو بصرف النظر عن من قام بسدادها. ويكون الطرف الدائن للقيد متلائماً مع كل حالة. فاذا افترضنا مثلاً أن منشأة السعادة قد قامت بسحب الكمبيالات التالية على بعض عملائها في ١/٥/١٩٨٨ وتصرفت فيها كالآتي:

رقم الكمبيالة	المبلغ	المسحوب عليه	تاريخ الاستحقاق	التصرف
١	٢٠٠٠	عبد السميع	١/٦/١٩٨٨	احتفظت بها للتحصيل
٢	٢٥٠٠	عبد الستار	١/٧/١٩٨٨	أودعت في البنك للتحصيل
٣	١٧٥٠	عبد الغفار	١/٦/١٩٨٨	خصمت في البنك
٤	٣٠٠٠	عبد الواحد	١/٧/١٩٨٨	حولت للمورد حسنين
٥	١٠٠٠٠	عبد الموجود	١/٩/١٩٨٨	أودعت في البنك ضماناً للتسهيلات

ويفرض ان جميع هؤلاء العملاء قد توقفوا عن السداد، وبلغت مصاريف البروتستو على الكمبيالات الخمس على التوالي ١٠ جنيه، ١٢ جنيه، ٨ جنيه، ١٥ جنيه، ٣٥ جنيه، فإن إثبات التوقف في دفاتر منشأة السعادة يكون كالآتي:

١٠		من حـ/مصاريف البروتستو	١/٦/١٩٨٨
	١٠	الى حـ/النقدية بالصندوق	
		اثبات سداد مصاريف البروتستو على كمبيالة عبد السميع	

٢٠١٠		من حـ/العميل عبد السميع	١٩٨٨/٦/١
		الى مذكورين:	
	٢٠٠٠	حـ/أوراق القبض	
	١٠	حـ/مصاريف البروتستو	

٢٥١٢		من حـ/العميل عبد الستار	١٩٨٨/٧/١
		الى مذكورين:	
	٢٥٠٠	حـ/أوراق القبض برسم التحصيل	
	١٢	حـ/النقدية ـ بالبنك جاري	
		اثبات توقف عبد الستار عن سداد الكمبيالة المودعة في البنك للتحصيل وتحميله بمصاريف البروتستو	

١٧٥٨		من حـ/العميل عبد الغفار	١٩٨٨/٦/١
	١٧٥٨	الى حـ/البنك ـ جاري	
		اثبات توقف عبد الغفار عن سداد الكمبيالة المخصومة وتحميله بمصاريف البروتستو	

٣٠١٥		من حـ/العميل عبد الواحد	١٩٨٨/٧/١
	٣٠١٥	الى حـ/المورد حسنين	
		اثبات توقف عبد الواحد عن سداد الكمبيالة المحولة للمورد حسنين وتحميله بمصاريف البروتستو الذي حملنا بها حسنين.	

١٠٠٣٥		من حـ/العميل عبد الموجود	١٩٨٨/٩/١
		الى مذكورين:	
	١٠٠٠٠	حـ/أوراق القبض برسم التأمين	
	٣٥	حـ/النقدية ـ بالبنك جاري	
		اثبات توقف عبد الموجود وتحميله بمصاريف البروتستو التي حملنا بها البنك.	

ويترتب على توقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد الأوراق التجارية اما اعلان إفلاسه أو الاتفاق مع الساحب أو المستفيد بتجديد الورقة ومد أجل استحقاقها بقيمة اجمالي الدين والمصاريف مضافاً اليها فوائد التأخير عن مدة التجديد، أو السداد الجزئي لقيمة الدين وتجديد الورقة بما يتبقى والفوائد التي تستحق عليه. وسوف نتناول المعالجة المحاسبية لحالة الإفلاس أولاً ثم نليه بحالة التجديد الكلي أو الجزئي.

ويترتب على اعلان افلاس المدين استحقاق جميع ديونه، وقيام المحكمة التجارية بتعيين مصفى لتصفية أعمال المفلس وأصوله، وتوزيع حصيلة التصفية على الدائنين اذا كان المفلس معسراً أو سداد ديونه اذا كان المفلس موسراً. ومعنى اعسار المفلس هو عدم كفاية حصيلة التصفية لسداد ديونه بالكامل، وفي هذه الحالة توزع حصيلة التصفية على الدائنين طبقاً لأولويات معينة ثم بالنسبة والتناسب. فاذا افترضنا مثلاً انه تم اعلان إفلاس عبد السميع ووجد أنه معسراً، وحدد المصفى نسبة استيفاء الديون بنسبة ٦٠٪، وسدد للدائنين على هذا الأساس، فإن القيد في دفاتر منشأة السعادة يكون كالآتي:

		من مذكورين
١٢٠٦		حـ/ النقدية ـ بالبنك أو الصندوق
٨٠٤		حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها
		(أوحـ/ الديون المعدومة ثم تقفل في المخصص)
	٢٠١٠	الى حـ/ العميل عبد السميع
		اثبات افلاس عبد السميع وحصولنا على ٦٠٪ من أصل الكمبيالة والمصاريف.

اما اذا كان المفلس موسراً فإن هذا يعني أن حصيلة التصفية تكفي أو تزيد عن سداد جميع الدائنين بكامل الدين. فاذا افترضنا مثلاً أن العميل عبد الواحد قد أعلن إفلاسه وكان موسراً فإن منشأة السعادة، عندما يتم التوقف عن سداد الكمبيالة المحولة للمورد حسنين، تقوم هي بسداد المستحق

للمورد بجعل حسابه مدينا وحساب النقدية دائنا، ثم عندما يقوم المصفى بسداد مستحقاتها قبل عبد الواحد تجعل حساب النقدية مديناً وحساب العميل عبد الواحد دائناً.

واذا اتفق أطراف الورقة التجارية على تجديدها ومد أجل الاستحقاق وعدم اعلان افلاس المدين فإن عملية التجديد قد تنصب على كامل الدين والفوائد أو على جزء منه. فاذا افترضنا مثلاً أن منشأة السعادة قد اتفقت مع عبد الستار على تجديد الكمبيالة بمقدار المستحق عليه لمدة ثلاثة أشهر تنتهي في ١/١٠/٨٨ بسعر فائدة ١٢٪ سنوياً فإن قيد التجديد يكون مماثلاً لقيد سحب كمبيالة جديدة بجملة المستحق مضافاً اليه الفوائد مع ضرورة اثبات الفوائد الدائنة. ذلك مع مراعاة ان الكمبيالة القديمة يتم الغائها نتيجة إثبات قيد التوقف عن السداد الوارد بعاليه. ويكون قيد إثبات الكمبيالة الجديدة كالآتي:

٢٥٨٧,٣٦		من حـ/أوراق القبض
		الى مذكورين:
	٢٥١٢,-	حـ/العميل عبد الستار
	٧٥,٣٦	حـ/الفوائد الدائنة ـ فوائد تجديد كمبيالات.
		اثبات تجديد كمبيالة عبد الستار بالأصل ومصاريف البروتستو وفوائد تجديد.

$$٢٥١٢ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٣} = ٧٥,٣٦ \text{ جم}$$

ولا يختلف التجديد الجزئي عن التجديد الكلي الا فيما يختص بالمبلغ النقدي والذي يجعل به حساب النقدية مديناً بدلاً من حساب أوراق القبض، كما أن فوائد التجديد تحسب على ما تبقى بعد ذلك من رصيد مدين في حساب العميل وتضاف لهذا الرصيد لتتحدد قيمة الكمبيالة الجديدة.

٥ ـ المعالجة المحاسبية لأوراق الدفع:

تنطوي أوراق الدفع على الكمبيالات المسحوبة على المنشأة بمعرفة دائنيها

أو السندات الإذنية التي تحررها المنشأة لحساب هؤلاء. وأوراق الدفع دائنة بطبيعتها حيث تمثل احلال الالتزامات الشخصية للمنشأة قبل الغير بالتزامات ثابتة بموجب أوراق تجارية كما سبق وذكرنا. وعندما تقبل المنشأة ورقة دفع مسحوبة عليها أو تحرر سنداً إذنياً لحساب الغير فإن الطرف الدائن من القيد يكون حـ/أوراق الدفع. أما الطرف المدين فقد يختلف طبقاً للسبب في خلق الورقة. فقد يكون المشتريات أو مخزون البضائع اذا تم سحبها أو اصدارها عند الشراء، أو قد يكون الطرف المدين فيها أي أصل من الأصول التي يتم الوفاء بقيمتها مقابل أوراق دفع، الا انه قد جرت العادة أن يخصص حساب أوراق الدفع للأوراق التجارية التي لا تتجاوز مدتها سنة والتي عادة ما ترتبط بعمليات شراء البضائع. ولنفرض مثلاً أن منشأة التوفيق لخدمة الأجهزة الكهربائية قد قامت في ٨٨/٤/١ بالعمليات التالية: (١) اشترت أدوات كهربائية لأغراض الاتجار فيها من المحلات العامة للكهرباء بمبلغ ١٣٥٠ جنيهاً سددت منها نقداً ٦٥٠ جنيهاً وحررت بالباقي سنداً إذنياً يستحق بعد شهر، (٢) قبلت كمبيالة مسحوبة بمعرفة المورد هلال سداداً لرصيد حسابه البالغ ٣٤٠ جنيهاً يستحق بعد شهرين.

وتكون القيود اللازمة لإثبات هذه العمليات في دفاتر منشأة التوفيق كالآتي:

١٣٥٠		من حـ/المشتريات أو مخزون البضاعة	٨٨/٤/١
		الى مذكورين:	
	٦٥٠	حـ/النقدية - بالبنك أو الصندوق	
	٧٠٠	حـ/أوراق الدفع	
		اثبات شراء بضاعة واصدار سند إذني سداداً لجزء من القيمة بمبلغ ٧٠ جنيه يستحق بعد شهر.	
٣٤٠		من حـ/الموردين. المورد هلال	
	٣٤٠	الى حـ/أوراق الدفع.	
		قبولنا الكمبيالة المسحوبة علينا سداداً لرصيد حساب المورد وتستحق بعد شهرين.	

واذا توقفت المنشأة عن سداد أوراق الدفع في مواعيد الاستحقاق فانها تتحمل مصاريف البروتستو وتكون عرضة لاشهار افلاسها ما لم تقم بالوفاء أو الاتفاق مع الدائن على تجديد الورقة. فاذا افترضنا مثلاً أن منشأة التوفيق توقفت عن دفع قيمة السند الإذني المستحق عليها في ١٩٨٨/٥/١ للمحلات العامة وقامت الأخيرة بتحرير البروتستو والبالغ مصاريفه ٧ جنيه، ثم اتفق الطرفان على تجديد السند بقيمة الأصل والمصاريف مضافاً اليها فائدة بواقع ١٢٪ سنوياً لمدة شهرين فإن قيود التوقف والتجديد تكون في دفاتر منشأة التوفيق كالآتي:

		من مذكورين:	
٧٠٠,-		حـ/أوراق الدفع	٥/١
٧,-		حـ/المصاريف القضائية	
	٧٠٧,-	الى حـ/الموردين ـ المحلات العامة للكهرباء	
		اثبات توقفنا عن سداد السند الإذني المستحق في ٥/١ وتحملنا لمصاريف البروتستو.	
١٤,١٤		من حـ/الفوائد المدينة ـ فوائد تجديد أوراق دفع	
	١٤,١٤	الى حـ/الموردين ـ المحلات العامة للكهرباء	٥/١
		تحملنا لفوائد تجديد السند لمدة شهرين بواقع بواقع ١٢٪ $٧٠٧ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢} =$ ١٤,١٤ جم	
٧٢١,١٤		من حـ/الموردين ـ المحلات العامة	٥/١
	٧٢١,١٤	الى حـ/أوراق الدفع	
		تجديد السند الإذني بالرصيد المستحق علينا للمحلات العامة بتاريخ استحقاق ٨٨/٧/١.	

اما اذا تم إعلان إفلاس المنشأة فإن سداد رصيد الدائنين يتم بمعرفة المصفي طبقاً لحالة يسارها أو إعسارها بعد تحقق حصيلة التصفية، وهو موضوع نتناوله تفصيلاً في دراستنا المتقدمة للمحاسبة.

هذا ويراعى أن أوراق الدفع من وجهة نظر المحرر أو المسحوب عليه القابل المدين هي أوراق قبض من وجهة نظر الساحب أو المستفيد أو المحول اليه الورقة. وبالتالي فإن قيام المستفيد من أوراق الدفع بتحويلها للغير او بايداعها في البنك للتحصيل أو بخصمها في البنك أو ايداعها في البنك برسم التأمين لا تؤثر في حسابات المدين القابل للكمبيالة أو محرر السند، والتي تعتبر هذه الأوراق من وجهة نظره بمثابة أوراق دفع كما يتضح من المثال العام التالي:

٦ ـ مثال عام عن المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية في ظل عدم امساك يوميات مساعدة:

قامت المحلات العامة للتجارة ببيع بضاعة يبلغ سعر بيعها ٣٢٥٠٠ جنيه وتكلفتها ٢٥٠٠٠ جنيه الى محلات العمروسي وذلك في ١٩٨٨/٦/٢٣. وفي ٧/١ قبل العمروسي الكمبيالات التالية المسحوبة بمعرفة المحلات العامة سداداً لرصيد حسابه المدين طرفها.

١ ـ الكمبيالة الأولى بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه تستحق في ٨/١ وقد احتفظت بها المحلات العامة للتحصيل.

٢ ـ الكمبيالة الثانية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستحق في ٩/١ وقد خصمت في البنك بمعدل ١٢٪ سنوياً.

٣ ـ الكمبيالة الثالثة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه تستحق في ١٠/١، وقد أودعت في البنك ضماناً لتسهيلات ائتمانية في حدود ١٢٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ١٢٪ سنوياً، وقد قامت المحلات العامة بسحب المبلغ على دفعتين الأولى بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه في ٧/١٥ والثانية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه في ٨/١٥ وذلك بشيكات سداداً لحساب بعض الموردين.

٤ ـ الكمبيالة الرابعة بباقي الرصيد وقدره ٦٥٠٠ جنيه تستحق في ١٠/١٥ وقد تم تظهيرها للمورد عادل عبد الفتاح سداد لرصيد حسابه.

وقد قامت محلات العمروسي بسداد الكمبيالتين الأولى والثانية في تواريخ

استحقاقها وتوقفت عن سداد الثالثة حيث بلغت مصاريف البروتستو ٣٦ جنيه، واتفقت مع المحلات العامة على سداد ٥٠٠٠ جنيه والمصاريف نقداً وتجديد الكمبيالة بالباقي لمدة ثلاثة أشهر بسعر فائدة ١٥٪ سنوياً. وتوقفت عن سداد الكمبيالة الرابعة وتم تجديدها لمدة شهرين بنفس سعر الفائدة، وبلغت مصاريف البروتستو ٢٤ جنيهاً. وسوف نوضح المعالجة المحاسبية للعمليات السابقة في دفاتر كل من المحلات العامة للتجارة ومحلات العمروسي والمورد عادل عبد الفتاح.

أولاً: في دفاتر المحلات العامة للتجارة:

٣٢٥٠٠		من حـ/العملاء ـ محلات العمروسي	٦/٢٣
	٣٢٥٠٠	الى حـ/المبيعات	
٢٥٠٠٠		من حـ/تكلفة البضاعة المباعة	٦/٢٣
	٢٥٠٠٠	الى حـ/مخزون البضاعة	
٣٢٥٠٠		من حـ/أوراق القبض	٧/١
	٣٢٥٠٠	الى حـ/العملاء ـ محلات العمروسي	
		قبول العمروسي للكمبيالات المسحوبة عليه سداداً لرصيد حسابه.	
		من مذكورين:	
٤٩٠٠		حـ/النقدية ـ جاري بالبنك	
١٠٠		حـ/مصاريف خصم (قطع) أوراق القبض	٧/١
	٥٠٠٠	الى حـ/أوراق القبض	
		خصم الكمبيالة المسحوبة على محلات العمروسي استحقاق ٩/١ في البنك بمعدل ١٢٪ لمدة شهرين.	

١٥٠٠٠		من حـ/أوراق القبض برسم التأمين	٧/١
	١٥٠٠٠	الى حـ/أوراق القبض	
		ايداع الكمبيالة استحقاق ١٠/١ على محلات العمروسي بالبنك ضماناً لتسهيلات.	
	٦٥٠٠	من حـ/الموردين ـ عادل عبد الفتاح	٧/١
٦٥٠٠		الى حـ/أوراق القبض	
		تحويل الكمبيالة استحقاق ١/١٥ على محلات العمروسي سداداً لحساب المورد عادل عبد الفتاح.	
٩٠٠٠		من حـ/الموردين	٧/١٥
	٩٠٠٠	الى حـ/جاري بالبنك ـ تسهيلات	
٦٠٠٠		من حـ/النقدية بالصندوق أو البنك	٨/١
	٦٠٠٠	الى حـ/أوراق القبض	
		تحصيل الكمبيالة استحقاق ٨/١ على محلات العمروسي.	
٣٠٠٠		من حـ/الموردين	٨/١٥
	٣٠٠٠	الى حـ/جاري بالبنك ـ تسهيلات	
١٥٠٣٦		من حـ/العملاء ـ محلات العمروسي	١٠/١
		الى مذكورين:	
	١٥٠٠٠	حـ/أوراق القبض برسم التأمين	
	٣٦	حـ/جاري بالبنك ـ تسهيلات	
		اثبات توقف العمروسي عن سداد الكمبيالة استحقاق ١٠/١ وتحميله بمصاريف البروتستو الذي سددها البنك	

٢٧٠		من حـ/الفوائد المدينة	١٠/١
	٢٧٠	الى حـ/جاري بالبنك ـ تسهيلات الفوائد المستحقة على التسهيلات:	
		$٩٠٠٠ \text{ جنيه} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢٫٥}{١٢} = ٢٢٥ \text{ جم}$	
		$٣٠٠٠ \text{ جنيه} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{١٫٥}{١٢} = ٤٥ \text{ جم}$	
١٢٣٠٦		من حـ/جاري بالبنك ـ تسهيلات	١٠/١
	١٢٣٠٦	الى حـ/النقدية بالبنك جاري	
		سداد رصيد التسهيلات الممنوحة لنا خصماً على حسابنا الجاري العادي.	
		من مذكورين:	
٥٠٣٦		حـ/النقدية بالبنك أو الصندوق	
١٠٣٧٥		حـ/أوراق القبض	
		الى مذكورين:	١٠/١
	١٥٠٣٦	حـ/العملاء ـ محلات العمروسي	
	٣٧٥	حـ/الفوائد الدائنة ـ فوائد تجديد أوراق القبض	
		تسوية الكمبيالة المرفوضة وتجديدها بما لم يسدد نقداً.	
٦٥٢٤		من حـ/العملاء ـ محلات العمروسي	١٠/١٥
	٦٥٢٤	الى حـ/الموردين ـ عادل عبد الفتاح	
		اثبات توقف العمروسي عن سداد الكمبيالة استحقاق ١٠/١٥ المحولة لعادل عبد الفتاح وتحميله مصاريف البروتستو	
٦٥٢٤		من حـ/الموردين ـ عادل عبد الفتاح	
	٦٥٢٤	الى حـ/النقدية بالبنك أو الصندوق	١٠/١٥
		سداد رصيد المورد عادل عبد الفتاح	

٦٦٨٧,١		من حـ/أوراق القبض		١٠/١٥
		الى مذكورين:		
	٦٥٢٤,--	حـ/العملاء ـ محلات العمروسي		
	١٦٣,١	حـ/الفوائد الدائنة ـ فوائد تجديد أوراق القبض.		
		تجديد الكمبيالة استحقاق ١٠/١٥ بفوائد تأخير لمدة شهرين.		

ثانياً: في دفاتر محلات العمروسي:

٣٢٥٠٠		من حـ/المشتريات أو مخزون البضائع	٩/٢٣
	٣٢٥٠٠	الى حـ/الموردين ـ المحلات العامة للتجارة.	
٣٢٥٠٠		من حـ/الموردين ـ المحلات العامة للتجارة ٧/١.	
	٣٢٥٠٠	الى حـ/أوراق الدفع	
٦٠٠٠		من حـ/أوراق الدفع	٨/١
	٦٠٠٠	الى حـ/النقدية بالصندوق أو البنك	
		سداد الكمبيالة استحقاق ٨/١ للمحلات العامة.	
٥٠٠٠		من حـ/أوراق الدفع	٩/١
	٥٠٠٠	الى حـ/النقدية بالصندوق أو البنك سداد الكمبيالة استحقاق ٩/١ المسحوبة بمعرفة المحلات العامة.	
		من مذكورين:	
١٥٠٠٠		حـ/أوراق الدفع	
٣٦		حـ/المصاريف القضائية	١٠/١
	١٥٠٣٦	الى حـ/الموردين ـ المحلات العامة للتجارة	
٣٧٥		من حـ/الفوائد المدينة ـ فوائد تجديد أوراق دفع	
	٣٧٥	الى حـ/الموردين ـ المحلات العامة للتجارة	١٠/١
		الفوائد على تجديد الورقة استحقاق ١٠/١ جزئياً لمدة ثلاثة أشهر بسعر فائدة ١٥٪ على ١٠٠٠٠ جنيه.	

١٥٤١١		من حـ/الموردين ـ المحلات العامة للتجارة
		الى مذكورين.
	١٠٣٧٥	حـ / أوراق الدفع
	٥٠٣٦	حـ / النقدية بالصندوق أو البنك
		تجديد ورقة الدفع استحقاق ١٠/١ والسداد الجزئي

وعليك أن تقوم بإثبات قيود التوقف عن سداد ورقة الدفع الرابعة وتجديدها على نمط القيود الثلاثة السابقة في ١٤/١٠/١٩٨٨.

ثالثاً: في دفاتر المورد عادل عبد الفتاح:

هذا ويلاحظ أننا افترضنا أن عادل عبد الفتاح قد احتفظ بالكمبيالة حتى موعد الاستحقاق. وعليك باعداد حسابات الأستاذ اللازمة لكل من المنشآت الثلاثة وترحيل القيود السابقة اليها وفحص تأثير كل منها على هذه الحسابات.

٦٥٠٠		من حـ/أوراق القبض	٧/١
	٦٥٠٠	الى حـ/العملاء ـ المحلات العامة للتجارة	
		كمبيالة استحقاق ١٠/١٥ محولة إلينا من المحلات العامة ومسحوبة على محلات العمروسي	
٦٥٢٤		من حـ/العملاء ـ المحلات العامة للتجارة	١٠/١٥
		الى مذكورين:	
	٦٥٠٠	حـ/أوراق القبض	
	٢٤	حـ/النقدية	
		اثبات توقف المسحوب عن السداد وتحميل العميل بمصاريف البروتستو	
٦٥٢٤		من حـ/النقدية بالبنك أو الصندوق	١٠/١٥
	٦٥٢٤	الى حـ/العملاء ـ المحلات العامة للتجارة	
		سداد رصيد المحلات العامة للتجارة	

كما يراعى اننا افترضنا في شأن معالجة الأوراق التجارية بصفة عامة عدم قيام المنشأة بإمساك يوميات مساعدة ومن ثم تم اثبات جميع العمليات المتعلقة بها في اليوميات العامة، اما اذا كان حجم عمليات المنشأة يستدعي ضرورة استخدام اليوميات والدفاتر المساعدة وكان من بين هذه يومية لأوراق القبض وأخرى لأوراق الدفع، فانه عادة ما يقتصر على استخدام هذه اليوميات لإثبات الحصول على الورقة أو إصدارها دون تحويلها أو خصمها أو إيداعها في البنك للتحصيل أو برسم التأمين، وهي عمليات يتم إثباتها في اليومية العامة في العادة، كذلك الأمر فيما يتعلق بعمليات التوقف عن السداد وإثبات مصاريف البروتستو وفوائد التجديد فهي عادة ما يتم إثباتها في اليومية العامة كما سيرد تفصيلاً في الفصل القادم.

٧ ـ الكمبيالة الصورية:

هي ورقة تجارية مسحوبة من شخص على آخر دون أن يكون لها مقابل وفاء حقيقي، بمعنى أن المسحوب عليه لا يكون مديناً للساحب، وإنما يتفق الطرفان على سحبها وقبولها لغرض خصمها أو الاقتراض بضمانها من البنوك كوسيلة للحصول على نقدية حاضرة، ولذلك فهي عادة محرمة قانوناً.

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية في دفاتر الساحب والمسحوب عليه عن المعالجة المحاسبية للكمبيالة الحقيقية، الا أن على الساحب في هذه الحالة ان يوفي للمسحوب عليه بقيمة الكمبيالة أو ما استفاد به من حصيلتها في مواعيد الاستحقاق حتى يتمكن من الوفاء بقيمتها للبنك الخاصم أو المقرض.

أسئلة وتمارين

الفصل التاسع

أولاً: الأسئلة:

السؤال الأول:

ما هي الشروط الواجب توافرها حتى يصبح كل من الشيك والكمبيالة والسند الاذني ورقة تجارية.

٢ ـ برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة أسطر لكل:

أ ـ تعتبر الكمبيالة من التزامات الساحب ومن حقوق المستفيد.

ب ـ تعتبر مصاريف القطع بمثابة فوائد مدينة مقابل الحصول على حصيلة القطع يتحمل بها المدين أو المسحوب عليه.

جـ ـ يترتب على رفض الأوراق التجارية وعدم الوفاء بها في مواعيد الاستحقاق خسائر للدائن بصرف النظر عن يسار المدين.

د ـ تعتبر الفوائد على تجديد الأوراق التجارية من بنود المصروفات من وجهة نظر الدائن ومن بنود الايرادات من وجهة نظر المستفيد.

هـ ـ تعتبر أوراق القبض المخصومة أو المودعة برسم التأمين من أصول الساحب أو المستفيد الأول حتى يتم تحصيلها.

السؤال الثاني:

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بعد سياق المبررات الكافية:

الحالة ١ : قامت محلات الأطرش بسحب كمبيالة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه على محلات الأسمر سداداً للرصيد المدين لحساب الأخيرة لديها في ١/١١/٨٩ تستحق بعد شهرين. وقبلت محلات الأسمر الكمبيالة المسحوبة التي قامت محلات الأطرش بخصمها في البنك في تاريخه بمعدل فائدة ١٢ ٪ سنوياً. وفي تاريخ الاستحقاق توقفت محلات الأسمر عن السداد وبلغت مصاريف البروتستو ٨٥ جنيه. ويترتب على ذلك.

أ - جعل حساب أوراق القبض مديناً وحساب العملاء دائناً عند سحب الكمبيالة وقبولها.

ب - تحمل محلات الأطرش لمصاريف قطع مدينة تبلغ ٢٠٠ جنيه في كل الأحوال.

جـ - ضرورة جعل محلات الأسمر مدينة بمبلغ ١٠٠٨٥ جنيه عند التوقف مقابل جعل حساب البنك دائناً.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

الحالة ٢ : حصلت محلات التركي للملابس الجاهزة على سند إذني من محلات علي أفندي بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه سداداً لرصيد حسابه. وقد قامت محلات التركي بإيداع السند في البنك تأميناً لحصولها على تسهيلات إئتمانية في حدود ٨٠ ٪ من قيمته وكان السند مؤرخاً ١/١ ويستحق بعد ستة شهور. وقد سحبت محلات التركي ٥٠٠٠ جنيه في ١/١، ١٠٠٠٠ جنيه في ١/٢، ٥٠٠٠ جنيه في ١/٣. وكان سعر الفائدة المتفق عليه مع البنك ١٢ ٪ سنوياً. وقد قامت محلات علي أفندي بالوفاء بقيمة السند عند الاستحقاق. ويترتب على ذلك:

أ - جعل حـ / أوراق القبض برسم التأمين مديناً وحـ / أوراق القبض دائناً عند إيداع السند في البنك.

ب - جعل حـ / النقدية مديناً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه والفوائد المدينة مدينة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه عند قيام البنك بتحصيل السند.

جـ - جعل حـ / النقدية - بالبنك مديناً بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه وحـ / الفوائد

المدينة مديناً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وحساب أوراق القبض برسم التأمين دائناً بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٣: عندما توقف العميل مسعود عن سداد الكمبيالة التي كانت مسحوبة عليه بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه والتي كانت مخصومة في البنك مقابل مصاريف خصم تبلغ ٣٠٠ جنيه جعل البنك حـ / المنشأة مديناً بمبلغ ١٠٠٥٠ جنيه عند أخطارها بتوقف العميل عند السداد. وقد اتفقت المنشأة مع العميل بعد ذلك بسداد نصف قيمة الكمبيالة وكل المصاريف وتحرير سنداً إذنياً بالباقي مع فوائد تأخير ١٢ ٪ سنوياً لمدة ثلاثة شهور. ويترتب على ذلك.

أ ـ تبلغ قيمة ما سدده العميل نقداً ٥٠٥٠ جنيه وتبلغ قيمة السند الأذنى ٥١٥٠ جنيه.

ب ـ يجعل حـ / العميل مسعود مديناً عند التوقف بمبلغ ١٠٠٥٠ وحـ / البنك دائناً.

جـ ـ تتحمل المنشأة بمصاريف القطع في كل الأحوال وتعتبر من حسابات المصروفات التي تقفل في حـ / الأرباح والخسائر.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٤: عندما يقوم عملاء منشأة ما بسداد أوراق القبض في تواريخ استحقاقها دون توقف فإن:

أ ـ تجعل المنشأة حـ / النقدية مديناً وحساب أوراق القبض أو أوراق القبض برسم التحصيل دائناً بقيمة الأوراق التي تحتفظ بها للتحصيل أو تودعها في البنك للتحصيل.

ب ـ تجعل حـ / البنك مديناً وحساب أوراق القبض برسم التأمين دائناً بالفرق بين قيمة الأوراق التي تتحصل من الأوراق المودعة كتأمين والفوائد المدينة التي تتحملها المنشأة.

جـ - لا تجرى المنشأة أية قيود بخصوص تحصيل أوراق القبض المخصومة أو المحولة.

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و- لا شيء مما تقدم.

الحالة ٥: كان عبد الجبار مديناً لمنشأة الصفا بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه حرر بها سنداً إذنياً في ١/١ يستحق بعد ثلاثة شهور. وتحرر لعبد الجبار برونستو التوقف عن الدفع في ٣/٣١ وبلغت المصاريف ٤٥ جنيه. وأعلن إفلاس عبد الجبار ووجد أن حصيلة بيع أصوله تكفي لسداد ٦٠٪ من إلتزاماته. ويترتب على ذلك:

أ - أن تجعل منشأة الصفا حـ / عبد الجبار مديناً بمبلغ ٢٠٠٤٥ جنيه عند التوقف والحساب أو الحسابات الملائمة دائنة.

ب - تجعل حـ / النقدية مديناً بمبلغ ١٢٠٢٧ جنيه وحـ / الديون المعدومة مديناً بمبلغ ٨٠١٨ جنيه عند الحصول على حصتها في حصيلة تصفية أصول عبد الجبار.

جـ - إذا كانت المنشأة قد قطعت هذا السند في البنك بمصاريف ٦٠٠ جنيه فإنها تسدد للبنك ٢٠٠٤٥ جنيه.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

الحالة ٦: كان قد تم سحب كمبيالة على محلات العربي بمعرفة أحد مورديها بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، وقبلتها محلات العربي لتستحق بعد ٤ شهور. وقام المورد بخصم الكمبيالة في البنك بمعدل ١٢ ٪ سنوياً عندما تم قبولها. وتوقفت محلات العربي عن السداد في تاريخ الاستحقاق واتفقت مع المورد بعد ذلك على سداد ٣٠٠٠٠ جنيه نقداً مضافاً إليها مصاريف البروتستو التي بلغت ٩٥ جنيه وتحرير سند إذني بالباقي وفوائد تأخير ٢٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين. ويترتب على ذلك.

أ - تجعل محلات العربي حـ / أوراق الدفع مدينة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وحـ / المصاريف القضائية مديناً بمبلغ ٩٥ جنيه مقابل جعل حـ / المورد دائناً عند توقفها عن السداد.

ب ـ يجعل المورد حـ / العملاء ـ محلات العربي مديناً وحـ / البنك دائناً بمبلغ ٥٠٠٩٥ جنيه عند التوقف.

جـ ـ تجعل محلات العربي حـ / المورد مديناً بمبلغ ٥٠٢٩٥ عند الاتفاق مقابل جعل حـ / النقدية دائناً بمبلغ ٣٠٠٩٥ جنيه وحـ / أوراق الدفع دائناً بمبلغ ٢٠٢٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

في ١/٢٣ باعت منشأة الشروق الى منشأة الغروب بضاعة بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم، هذا ولم تستطع منشأة الغروب الوفاء بقيمة مشترياتها في المواعيد المحددة. وفي ٢/١ قامت منشأة الشروق بسحب ثلاثة كمبيالات على منشأة الغروب كل منها بمبلغ عشرة آلاف جنيه تستحق الأولى بعد شهر والثانية بعد شهرين والثالثة بعد ثلاثة أشهر، وذلك على أن تقوم منشأة الغروب بسداد الباقي نقداً وفوراً. فقبلت منشأة الغروب الكمبيالات الثلاثة، كما سددت نقداً مبلغ ١٤٠٠٠ جنيه، وحررت بالباقي سنداً يستحق بعد أربعة أشهر لإذن منشأة الشروق. وقد احتفظت منشأة الشروق بالكمبيالة الأولى للتحصيل وأرسلت الثانية للبنك للتحصيل وحصلت على تسهيلات ائتمانية بضمان الثالثة في حدود ٨٠٪ وبسعر فائدة ١٢٪ قامت بسحبها من البنك فوراً، كما قطعت السند الإذني في البنك بنفس سعر الفائدة. وقد قامت منشأة الغروب بالوفاء بالتزاماتها في مواعيد الاستحقاق.

المطلوب:

إثبات العمليات السابقة في دفاتر كل من منشأة الشروق ومنشأة الغروب وتصوير حسابي أوراق القبض وأوراق الدفع.

التمرين الثاني:

كالأول إلا أن منشأة الغروب قد توقفت عن سداد الكمبيالة الثانية وتم تجديدها لمدة شهر بسعر فائدة ١٢٪ سنوياً وبلغت المصاريف القضائية ١٦ جنيهاً، كما توقفت عن سداد الكمبيالة الثالثة حيث لم تستطيع الوفاء بها والكمبيالة الجديدة فقامت بسداد الكمبيالة المجددة و ٥٠٪ من الكمبيالة الثالثة مضافاً اليها المصاريف التي بلغت ١٨ جنيهاً، وحررت سنداً إذنياً يستحق بعد شهرين بالباقي والفوائد بواقع ١٢٪ سنوياً. كما توقفت عن سداد السند الإذني المقطوع في البنك وأعلن إفلاسها وحلت جميع ديونها الا أنها كانت موسرة. وقد بلغت المصاريف القضائية على السند المقطوع المسددة بمعرفة البنك ١٤ جنيه كما بلغت المصاريف القضائية المسددة بمعرفة منشأة الشروق على السند الجديد ٩ جنيهات.

التمرين الثالث:

فيما يلي بعض العمليات المختارة من نشاط محلات السمري عن شهر مارس ١٩٨٨.

٢ مارس: حصلت على سند إذني من العميل عبد السميع مؤرخ اليوم يستحق بعد شهرين بمبلغ ٣٢١٢ جنيهاً يضاف اليها فوائد بواقع ٦٪ تجديداً للكمبيالة التي استحقت عليه امس. وتوقف عن سدادها والتي بلغت مصاريف البروتستو عليها ١٢ جنيهاً.

١٠ مارس: حررت سنداً إذنياً لبنك الإئتمان بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه يستحق بعد ثلاثة أشهر للحصول على قرض بفائدة ١٢٪ سنوياً وقد حصلت على حصيلة القطع في نفس اليوم.

١٢ مارس: حولت الكمبيالة التي كانت مسحوبة على محلات الطرابيشي بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه استحقاق ١/٥ الى المورد عبد العظيم هاشم سداداً لرصيد حسابه الدائن.

١٥ مارس: توقف عبد الرحيم عبد الموجود عن سداد الكمبيالة المستحقة عليه بتاريخ اليوم بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه والتي كانت مخصومة في البنك وبلغت مصاريف البروتستو والتحصيل ١١ جنيهاً منها ٣ جنيه مصاريف تحصيل، وقد قامت محلات السمري بسداد مستحقات البنك خصماً على حسابها الجاري واتفقت مع المدين على قبول سنداً إذنياً جديداً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه لمدة شهر على أن يسدد الباقي نقداً. وقد تحمل عبد الرحيم فوائد تجديد قدرها ١٠ جنيه في هذه العملية.

٢٠ مارس: حل موعد استحقاق الكمبيالة المسحوبة عليها لصالح المورد عبد العال بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه واتفقت مع المورد دون اجراءات قضائية على سداد مبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقداً وتحرير سند إذني بالباقي يستحق بعد شهرين مع فوائد بواقع ١٢٪.

٢٥ مارس: حصلت على سند إذني من العميل السيد وهدان بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه استحقاق ٥/٢٥ سداداً لرصيد حسابه. وقد تم إرساله للبنك للتحصيل في نفس اليوم.

٣٠ مارس: حصلت قيمة الكمبيالة استحقاق اليوم على سعيد عبد الموجود بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه وأخطرها البنك بتوقف عبد الصمد الأسمر عن سداد الكمبيالة المسحوبة عليه، استحقاق اليوم بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه والتي كانت مودعة بالبنك للتحصيل وسداد مصاريف البروتستو التي بلغت ١٤ جنيه، كما سددت الكمبيالة المستحقة عليها لمحلات الأسعد بكمبيالة جديدة تستحق بعد شهرين بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه زائداً ٢٣١٥ جنيه نقداً منها ١٥ جنيه فوائد تجديد.

المطلوب:

- إثبات العمليات السابقة في دفاتر الأطراف المعنية مع تصوير حسابي أوراق القبض وأوراق الدفع في كل حالة.

التمرين الرابع:

المطلوب استخدام المعلومات الواردة بوجه وظهر الورقة التالية لإثبات العمليات المتعلقة بها في دفاتر الأشخاص المذكورين بها:

وجه الورقة

دمغة	جنيه	مليم	الأسكندرية في ١٩٨٨/١/١
	٥٠٠٠ و	—	

بعد مرور ثلاثة شهور من تاريخه ادفعوا لأمر

السيد/عبد الواحد الأشقر باسكندرية، مبلغاً وقدره خمسة آلاف جنيه مصري لا غير.

والقيمة وصلتنا بضاعة. محلات الإبراشي

الى السيد/احمد البرعي بالقاهرة مقبول.

أحمد البرعي ـ القاهرة في ١٩٨٨/١/١

ظهر الورقة

وعنا دفع القيمة الى السيد/عطية عبد الموجود

بالاسكندرية وعنا دفع القيمة الى بنك القاهرة

عبد الواحد الأشقر عطية عبد الموجود

الاسكندرية في ٨٨/١/٥

خالص عن بنك القاهرة بالاسكندرية

الاسكندرية في ٨٨/٤/١ امضاء رئيس الكمبيالات

فاذا علمت:

ان الكمبيالة المسحوبة سداداً لثمن بضاعة اشترتها محلات احمد البرعي من محلات الإبراشي، وبضاعة اشترتها محلات الإبراشي من عبد الواحد الأشقر. كما ان التحويل كان سداداً لثمن بضاعة اشتراها عبد الواحد الأشقر من محلات عطية عبد الموجود، ويبلغ سعر الخصم ٦٪ سنوياً.

الفصل العاشر

في اليوميات والدفاتر المساعدة

١ ـ مقدمـــة :

تناولنا حتى الآن ميكانيكية الاجراءات المحاسبيـة المؤدية الى قيـاس نتائـج نشاط المشروع على مدار الفترة المحاسبية وقياس مركزه المالي في نهايتها لأغـراض توصيل المعلومات المفيدة في هذا الصدد الى من يهمهم أمر المشروع والتوقف على مدى نجاحه في تحقيق أهدافه. وقد كان تركيزنا على توصيل الفكرة في اطار مبسط من الاجراءات المتتابعة والمتصلة دون التعرض الى الهيكل العام للنظام المحاسبي الذي عادة ما يستخدم في هذه الأغراض. وعلى هذا الأساس كانت كل العمليات التي يقوم بها المشروع يتم إثباتهـا في دفتر واحـد لليوميـة، باعتبـاره سجل القيـد الأولى، ثم يتم ترحيلها لحسابات الأستاذ العام بـاعتباره الأداة الـرئيسية لتبويب، عمليات المشروع لأغراض تصنيفها إلى أصناف متجانسة.

هـذا ولا يستقيم تركيـز كل اجـراءات تسجيـل العمليـات التي يقـوم بهـا المشروع في دفتر واحد مع ظروف ومقتضيات الحياة العملية. فالمشروع الواحد قد يقـوم بمئات، إن لم يكن بـآلاف العمليات المختلفـة التي تتعلق بجوانب نشـاطه المتعـددة في يوم واحـد، الأمر الـذي يجعل تسجيلهـا في دفتر واحـد عـلى حسب تسلسلها الزمني وبالترتيب يتطلب وقتاً طويلاً دون توفير الظروف الملائمة لتطبيق مبدأ التخصص وتقسيم العمل في هذا المجال. كما أن تبويب العمليات التي يقوم بها المشروع بالصورة التي أوضحناها في الفصول المتقدمة يؤدي الى إجمال وتجميع شديد للبيانات التي قد ترغب الادارة في التـوقف على مشتمـلاتها في صـورة أكثر

تفصيلاً. ولذلك كله، عندما تتعدد عمليات المشروع اليومية وتتنوع بدرجة ملحوظة فإن الأمر يقتضي الاستعانة بمجموعة من دفاتر القيد الأولى بدلاً من دفتر واحد، وبمجموعة من دفاتر الأستاذ بدلاً من دفتر واحد، يخصص كل منها لتسجيل مجموعة متجانسة من العمليات التي يكون لها طبيعة واحدة. وهذا لا يعني الاستغناء عن دفتر اليومية العامة السابق التعرض له والذي يتم فيه تسجيل جميع العمليات التي يقوم بها المشروع. بل أن كل ما في الأمر أن التسجيل في هذا الدفتر يكون في صورة اجمالية تجميعية للعمليات المتجانسة مع اظهار التفاصيل الخاصة بهذه العمليات في دفتر أو دفاتر مستقلة. كذلك الأمر فيما يتعلق بحسابات الأستاذ العام، فهي ما زالت تظهر ملخص اجمالي العمليات المتعلقة بكل حساب مع إظهار التفاصيل في دفاتر تخصص لهذا الغرض.

وسوف نتناول في هذا الفصل أهم الدفاتر المساعدة (في المنشآت التجارية) سواء كانت هذه الدفاتر تخصص لعمليات القيد الأولى أو لعمليات التبويب. ويطلق على دفاتر القيد الأولى بخلاف دفتر اليومية العامة 'اليوميات المساعدة، ويطلق على دفاتر التبويب بخلاف دفتر الأستاذ العام، دفاتر الأستاذ المساعدة.

٢ ـ دفتر يومية المبيعات:

يستخدم هذا الدفتر لاثبات عمليات البيع الآجلة (وفي بعض الأنظمة قد يستخدم لاثبات المبيعات النقدية أيضاً كما هو الحال في النظام المحاسبي الموحد في جمهورية مصر العربية). وهو لا يستخدم في العادة إلا إذا تعددت هذه العمليات بحيث تستوجب فصلها في دفتر مستقل. ويختلف شكل الدفتر من مشروع إلى آخر على حسب حجم المشروع وتعدد أوجه نشاطه وطبيعة عملياته. ويحتوي الدفتر في أبسط صورة على خانات توضح البيانات التي ترد في العادة في فواتير البيع. فهو يحتوي على خانة لتاريخ الفاتورة، وأخرى لاسم العميل، وثالثة لرقم الفاتورة. ورابعة للافادة بترحيل القيمة في حساب العميل المختص بدفتر الأستاذ، وخامسة لقيمة الفاتورة. وتمثل هذه الخانات الحد الأدنى الذي يجب أن يتوفر في يومية

المبيعات. ويمكن بعد ذلك أن تضاف الخانات التي تتلاءم مع احتياجات كل مشروع، فيمكن مثلاً أن تضاف خانات تحليلية لكل صنف من أصناف المبيعات إذا تعددت، ويمكن أن تضاف خانات أخرى لشروط البيع، وشروط التسليم، وما إلى ذلك.

ويمكن أن يتخد دفتر يومية المبيعات الشكل المبسط التالي إنبثاقاً من قيد تسجيل المبيعات الآجلة، حيث يجعل حـ / العميل مديناً بصفة دائمة مقابل جعل حـ / المبيعات دائناً.

دفتر يومية المبيعات　　　　صفحة ١

التاريخ	اسم العميل	رقم الفاتورة	✓	المبلغ	المبيعات		
					صنف أ	صنف و	صنف هـ
أول يناير	حمادة حسنين	٨٤/٢٣		٥٣٢ـ	٤١٢ـ	—	١٢٠ـ
أول يناير	شركة البارودي للتجارة	٨٤/٢٤		٨٩١ـ	٢٠٠ـ	٦٩١ـ	
أول يناير	ابراهيم الأشقر	٨٤/٢٥		١٤٣ـ	٥٣ـ	٢٠ـ	٧٠ـ

ويتم إثبات المبيعات من البضاعة (دون الأصول الأخرى) في يومية المبيعات من واقع فواتير البيع يوماً بيوم وبالتفصيل. وكما سبق أن ذكرنا، فإن دفتر يومية المبيعات عادة ما يخصص لعمليات البيع الآجلة، على أن تسجل العمليات النقدية في يومية المقبوضات الوارد شرحها فيما بعد. إلا أن هذا لا يمنع تسجيل كل عمليات البيع في دفتر يومية المبيعات سواء كانت هذه العمليات نقدية أو آجلة بتوسيط حسابات العملاء في كلتا الحالتين كما هو متبع في النظام المحاسبي الموحد في مصر مثلاً.

ويلاحظ أن يومية المبيعات يمكن أن تقتصر على الخانات الخمس الأولى الموضحة في النموذج السابق، وبذلك فهي تعرض تفاصيل الطرف المدين من قيد المبيعات الآجلة على اعتبار أن الطرف الدائن ـ وهو المبيعات ـ معروف تلقائياً في هذه الحالة. أما خانات المبيعات الموضحة في النموذج السابق فهي تمثل الحساب الدائن في قيد المبيعات الآجلة. وعلى هذا الأساس فإن كل قيد في يومية المبيعات يعني جعل حساب العميل مديناً بالقيمة، ويستدعي ترحيل القيمة في الجانب المدين من حساب ذلك العميل يوماً بيوم وبالتفصيل أيضاً. أما الطرف الدائن فهو معروف ضمناً بأنه حساب المبيعات في كل القيود التي يتم اثباتها في يومية المبيعات. غير أن القيمة لا يتم ترحيلها للجانب الدائن من حساب المبيعات بصورة تفصيلية، حيث يمثل ذلك تكراراً لما ورد في يومية المبيعات ليس له ما يبرره، ويكتفي في هذا الصدد بأن يتم ترحيل مجموع قيمة المبيعات على فترات دورية منتظمة من واقع مجموع خانة المبالغ (أو خانات الأصناف في حالة وجودها) الى الجانب الدائن من حساب المبيعات (أو الجانب الدائن من حسابات الأصناف).

وتتلخص مزايا استخدام دفتر مستقل لتسجيل عمليات البيع (الآجل) في حالة تعددها في الآتي:

١ ـ الاقتصاد في استخدام الدفاتر والأدوات الكتابية حيث يتطلب كل قيد استخدام سطر واحد يثبت مديونية العميل المعين، دون الحاجة الى شرح حيث توضح خانات الدفتر ما يعتبر بديلاً كافياً في هذا الصدد. والمعروف بديهياً أن الطرف الدائن في كل قيد هو حـ/المبيعات.

٢ ـ إمكان إجراء عمليات الترحيل لحسابات العملاء بصورة سريعة وتفصيلية بحيث تصبح أرصدة هذه الحسابات ممثلة لمديونيات العملاء الفعلية بصفة يومية، تمكن من متابعة عمليات التحصيل وتساعد في رسم السياسة الائتمانية.

٣ ـ الاقتصاد في الزمن اللازم للترحيل لحساب المبيعات (أو حسابات المبيعات إذا تعددت الأصناف) بصورة تفصيلية ليس لها ما يبررها والاكتفاء بترحيل مجموع المبيعات على فترات دورية.

٤ ـ امكانية الاستفادة من تطبيق مبدأ تقسيم العمل في ادارة الحسابات بصورة أكثر مرونة.

هذا وتعتبر يومية المبيعات من اليوميات ذات الجانب الواحد حيث يدون فيها تفاصيل الجانب المدين من القيد (كل عميل على حده) ويمثل الدفتر في مساه الجانب الدائن بصفة دائمة. ولذلك فهو يعتبر من الدفاتر الدائنة أيضاً.

٢ ـ أ ـ دفتر أستاذ العملاء، وحساب اجمالي العملاء:

عندما يستدعي تعدد عمليات البيع الآجل في المشروع ضرورة استخدام يومية مستقلة للمبيعات، فعادة ما يصاحب ذلك تعدد عملاء المشروع بحيث يستدعي الأمر تخصيص دفتر أستاذ مستقل لتوضيح تفاصيل حسابات العملاء. ويطلق على هذا الدفتر «دفتر أستاذ العملاء»، وهو من الدفاتر المساعدة.

ويخصص في هذا الدفتر صفحة أو مجموعة من الصفحات لكل عميل من العملاء، كل على حسب حجم معاملاته مع المشروع وتعددها. ويتم الترحيل الى هذا الدفتر من واقع يومية المبيعات، وعندما يتم ترحيل قيد معين توضح علامة (✓) في الخانة المخصصة لذلك في اليومية. والمفروض أن يتم الترحيل يومياً حتى تظهر أرصدة حسابات العملاء مديونياتهم الفعلية للمشروع حتى تاريخه. والواقع أن بعض الشركات تقوم بالترحيل لحسابات العملاء في أستاذ العملاء من واقع الفواتير كجزء من نظام الرقابة الداخلية على اجراءات القيد والترحيل المحاسبية، لتتمكن من اكتشاف أخطاء القيد في يومية المبيعات في الوقت المناسب.

ولا يختلف شكل حساب الأستاذ في دفتر استاذ العملاء عن الأشكال

التقليدية المعروفة والتي سبق أن تعرضنا لاثنين منها. ولو أنه يفضل في حسابات العملاء استخدام شكل الحساب ذا الرصيد المستمر، حتى يمكن التعرف على مقدار مديونية أي عميل في أي وقت بمجرد النظر الى حسابه في دفتر الأستاذ.

وإذا قام المشروع بتسجيل عمليات البيع (الآجل) في يومية مستقلة للمبيعات، وخصص لحسابات العملاء دفتر أستاذ (مساعد) مستقل، فإن ذلك لا يعني اطلاقاً الاستغناء عن دفتر اليومية العامة والأستاذ العام في هذا الصدد. فكما سبق أن ذكرنا أن الترحيل لحساب المبيعات في الأستاذ العام لا يتم بصورة تفصيلية وإنما بصورة إجمالية على فترات متقاربة (عادة كل شهر). وإذا وجد حساب المبيعات في الأستاذ العام (وهو الحساب الخاص بالطرف الدائن من قيد المبيعات) دون وجود حساب العملاء (وهو الحساب الذي يمثل الطرف المدين من قيد المبيعات الآجلة) فإن ميزان مراجعة حسابات الأستاذ العام لن يتوازن في هذه الحالة. ولذلك، ولأغراض فرض الرقابة على الاجراءات المحاسبية أيضاً، يخصص حسابا في دفتر الأستاذ العام لاجمالي العملاء يطلق عليه «حساب اجمالي العملاء» أو «حساب مراقبة أستاذ العملاء». ويتم تجميع يومية المبيعات على فترات دورية (عادة ما تكون كل شهر) ويجري ترحيل هذا المجموع للجانب المدين من حساب اجمالي العملاء في الأستاذ العام والجانب الدائن من حساب المبيعات في الأستاذ العام أيضاً. وبذلك يظهر في الأستاذ العام كل حسابات الميزانية وكل حسابات النتيجة. ولا بد أن يتطابق رصيد حساب اجمالي العملاء في الأستاذ العام مع مجموع الأرصدة المدينة للعملاء بعد خصم ما قد يكون شاذ منها وله أرصدة دائنة في دفتر استاذ العملاء[1].

(١) نحن نتبع هنا ما يسمى بالطريقة الفرنسية في معالجة الدفاتر المساعدة والحسابات الاجمالية، كما سيرد شرحه في نهاية هذا الفصل.

ولتوضيح ما تقدم نفترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بعمليات البيع الآجل التالية خلال شهر ابريل:

٣ /٤ : باعت بضاعة لشركة عمر الأمير بمبلغ ٥٦٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٢١ .

٩ /٤ : باعت بضاعة للسيد/أحمد محمود بمبلغ ٤٧٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٢٧ .

٤/٢٢ : باعت بضاعة لشركة التحرير للتعمير بمبلغ ٧٣٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٣٧ .

٤/٢٩ : باعت بضاعة للسيد/محرم نور الدين بمبلغ ٦٥٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٥١ .

٤/٣٠ : باعت بضاعة لشركة عمر الأمير بمبلغ ٨٥٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٥٦ .

ويتم إثبات هذه العمليات في يومية مبيعات شركة التجارة الحديثة كالآتي:

يومية المبيعات

ابريل				
٣	شركة عمر الأمير	٤/٢١	√	٥٦٠ـ
٩	السيد/أحمد محمود	٤/٢٧	√	٤٧٠ـ
٢٢	شركة التحرير للتعمير	٤/٣٧	√	٧٣٠ـ
٢٩	السيد/محرم نور الدين	٣/٥١	√	٦٥٠ـ
٣٠	شركة عمر الأمير	٤/٥٦	√	٨٥٠ـ
	مجموع			٣٢٦٠ـ

وتظهر حسابات العملاء في دفتر أستاذ العملاء كالآتي (الأرصدة الموجودة في الحسابات بتاريخ أول ابريل افتراضية):

شركة عمر الأمير

أول ابريل	رصيد				٣٢٥٠ ـ
٢	مبيعات بضاعة	٤/٢١	٥٦٠ ـ		٣٨١٠ ـ
٣٠	مبيعات بضاعة	٤/٥٦	٨٥٠ ـ		٤٦٦٠ ـ

السيد/أحمد محمود

أول أبريل	رصيد				-
٩	مبيعات بضاعة	٤/٢٧	٤٧٠ ـ		٤٧٠ ـ

شركة التحرير للتعمير

أول ابريل	رصيد				٥٠ ـ
٢٢	مبيعات بضاعة	٤/٣٧	٧٣٠ .		٧٨٠ ـ

السيد/محرم نور الدين

أول ابريل	رصيد				-
٢٩	مبيعات بضاعة	٤/٥١	٦٥٠ ـ		٦٥٠ ـ

وفي نهاية الشهر يتم تجميع يومية المبيعات ويجري إثبات القيد التالي في دفتر اليومية العامة:

٣٢٦٠ من حـ/اجمالي العملاء
٣٢٦٠ الى حـ/المبيعات
مجموع المبيعات الآجلة عن شهر ابريل طبقاً لمجموع يومية المبيعات.

ويرحل القيد السابق لحسابي اجمالي العملاء والمبيعات في دفتر الأستاذ العام كالآتي:

حـ/اجمالي العملاء

أول ابريل	رصيد				٣٣٠٠ ـ
٣٠	الى حـ/المبيعات		٣٢٦٠		٦٥٦٠ ـ

حـ/المبيعات

أول ابريل	رصيد (مفترض)				٣٢٥٠٠
٣٠	من حـ/اجمالي العملاء			٣٢٦٠	٣٥٧٦٠

هذا ويلاحظ أن الرصيد المدين لحساب اجمالي العملاء في أول ابريل يساوي مجموع الأرصدة المدينة للحسابات الفردية للعملاء في ذلك التاريخ (٣٢٥٠ + ٥٠ = ٣٣٠٠)، كما أن رصيد الحساب الاجمالي في ٤/٣٠ يساوي أيضاً مجموع أرصدة الحسابات الفردية في ذلك التاريخ (٤٦٦٠ + ٤٧٠ + ٧٨٠ + ٦٥٠ = ٦٥٦٠). هذا بالضرورة لأن مجموع ما جعلت به الحسابات الفردية للعملاء مدينة خلال الشهر جعل بها الحساب الاجمالي مديناً في نهايته. ولذلك يطلق على حساب اجمالي العملاء في الأستاذ العام «حساب مراقبة أستاذ العملاء» في بعض الأحيان. وتكون الرقابة أكثر فعالية لو تم الترحيل للحسابات الفردية للعملاء من واقع الفواتير.

٢ ـ ب ـ مردودات ومسموحات المبيعات:

لا تعني كثرة وتعدد عمليات البيع التي يقوم بها المشروع بالضرورة أن تتعدد عمليات رد البضاعة بمعرفة العملاء أو كثرة طلبات التخفيض في السعر، ولذلك فإن عمليات مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات يتم اثباتها في العادة في دفتر اليومية العامة، وترحل الى الحسابات الفرعية للعملاء في استاذ العملاء من واقع اشعارات الاضافة التي ترسلها المنشأة لهم في هذا الصدد. أما الترحيل لحساب

اجمالي العملاء وحساب مردودات المبيعات (أو مسموحات المبيعات) فيتم من واقع القيد في اليومية العامة. وبالرغم من ذلك فإنه إذا تعددت العمليات الخاصة بمردودات ومسموحات المبيعات فإنه يمكن تخصيص يومية مساعدة مستقلة لها، على غرار يومية المبيعات، وترحل العمليات التي يتم إثباتها في هذه اليومية الى الجانب الدائن من الحسابات الفردية للعملاء في أستاذ العملاء. ثم تجمع اليومية على فترات دورية (شهرية مثلاً) ويجري بالمجموع قيد في اليومية العامة يجعل حساب مردودات المبيعات (أو مسموحات المبيعات أو كلاهما) مديناً وحساب اجمالي العملاء دائناً. ويرحل القيد للحسابات المذكورة في الأستاذ العام.

٢ ـ جـ ـ ميزان مراجعة أستاذ العملاء على رصيد اجمالي العملاء:

غالباً ما تقوم المنشآت التي تخصص دفتراً مستقلاً لحسابات العملاء باعداد ميزان مراجعة على فترات دورية، غالباً ما تكون شهرية بأرصدة حسابات العملاء. ولما كانت هذه الأرصدة مدينة بطبيعتها فإنها تظهر كلها (في العادة) في الجانب المدين من الميزان، فإذا وضع مقابل رصيد حساب اجمالي العملاء في الجانب الدائن بصفة صورية (لأن الرصيد مدين بطبيعته) فإن الميزان يجب أن يتوازن في هذه الحالة، فإذا لم يتوازن فإن ذلك يعني وجود خطأ ما يجب البحث عنه وتصحيحه. ويظهر ميزان مراجعة أستاذ العملاء لمثالنا المبسط الوارد في البند ٢ ـ أ كالآتي:

مدين	دائن	اسم العميل
٤٦٦٠		شركة عمر الأمير
٤٧٠		السيد/أحمد محمود
٧٨٠		شركة التحرير للتعمير
٦٥٠		السيد/محرم نور الدين
	٦٥٦٠	مقابل اجمالي العملاء
٦٥٦٠	٦٥٦٠	المجموع

والواقع أن ميزان مراجعة أستاذ العملاء لا يزيد عن كونه كشف بأرصدة حسابات العملاء في تاريخ معين، ولذلك، بالاضافة الى استخدامه كأداة لاكتشاف الأخطاء على فترات دورية، فهو يفيد الادارة في التوقف على حركة التحصيل بمقارنة الموازين للفترات المتتالية.

٣ ـ دفتر يومية المشتريات وأستاذ الموردين:

يخصص دفتر يومية المشتريات في العادة لاثبات عمليات الشراء الآجلة التي تقوم بها المنشأة اذا تعددت هذه العمليات بحيث يصبح من الضروري تخصيص دفتراً مستقلاً لها وبالرغم من أن الدفتر يخصص في أغلب الأحوال للمشتريات الآجلة، دون النقدية التي تظهر في يومية المدفوعات، كما سيرد شرحها، إلا أنه يستخدم في بعض الأحيان لاثبات عمليات الشراء الآجلة والنقدية معا كما هو الوضع في النظام المحاسبي الموحد في مصر. ويخصص الدفتر لمشتريات البضائع فقط (أو المواد الأولية في حالة المنشآت الصناعية) دون المشتريات من الأنواع الأخرى من الأصول كالأراضي والآلات، والتي يتم إثباتها في اليومية العامة.

وعلى عكس الوضع في يومية المبيعات، فإن يومية المشتريات تظهر تفاصيل الطرف الدائن من قيد المشتريات الآجلة، والذي يكون في العادة أحد حسابات الموردين. أما الطرف المدين من القيد فيكون معروفا بالبديهة أنه حساب المشتريات في كل الأحوال (إلا إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون المستمر فيكون الطرف المدين من القيد في كل الأحوال هو حساب مخزون البضائع). وعلى نفس نمط دفتر يومية المبيعات، فإن يومية المشتريات يجب أن يتوافر فيها حداً أدنى من الخانات، عادة ما تشتق من قيد المشتريات الآجلة حيث يظهر الدفتر تفاصيل الطرف الدائن من القيد (كل مورد على حدة)، ثم زيادتها بعد هذا الحد الأدنى بما يتفق وطبيعة نشاط المنشأة وتعدد أصناف مشترياتها. وفيما يلي نموذج مبسط لصفحة من يومية المشتريات حيث تمثل الخانات الست الأولى منها الحد الأدنى الواجب توافره. وتعتبر يومية المشتريات من اليوميات المدينة ذات الجانب الواحد (المشتريات دائماً مدينة).

دفتر يومية المشتريات

التاريخ	اسم المورد	رقم المستند	✓	شروط السداد	المبلغ	المشتريات صنف ٢١	المشتريات صنف ٥٣
أول يناير	شعراوي مزيد	١/٢١		٢٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم	٨٩٠ ـ	٥٢٠ ـ	٣٧٠ ـ
٥	السيد مندور	١/٤٣		صافي ٦٠ يوم	٥٤٠ ـ	١١٠ ـ	٤٣٠ ـ
٩	أحمد أبو سعدة	١/٧١		١٪ ٥، ٣٠	٢٨٠ ـ		٢٨٠ ـ

ويتم القيد في الدفتر من واقع فاتورة المورد وصورة اذن الاستلام (استلام البضاعة بمعرفة المشتري) يوماً بيوم وبالتفصيل. ثم ترحل القيود الواردة في الدفتر الى الحسابات الفردية للموردين التي يخصص لها عادة في هذه الحالة استاذاً مستقلاً يسمى أستاذ الموردين، حيث يجعل حساب كل مورد دائناً بقيمة البضاعة الواردة منه. وعندما يتم ترحيل قيد معين من يومية المشتريات للحساب الخاص به في أستاذ الموردين توضع علامة (✓) في الخانة المخصصة لذلك لتوضح اتمام عملية الترحيل.

وعلى فترات دورية معينة يتم تجميع خانة المبلغ في دفتر المشتريات عن فترة محددة. ويجري ترحيل المجموع لحساب المشتريات (أو مخزون البضائع) في الأستاذ العام حيث يجعل به مديناً مقابل جعل حساب اجمالي الموردين في الأستاذ العام أيضاً دائناً بالقيمة بقيد واحد في اليومية العامة. ولا تختلف الاجراءات في هذا الشأن عما سبق عرضه بصدد يومية المبيعات وأستاذ العملاء.

ولتوضيح ذلك نفرض أن شركة أبو فروة التجارية قامت بعمليات الشراء الآجل التالية خلال شهر مارس:

٣/٣: اشترت بضاعة من سمير عبد الوهاب بمبلغ ٥٣٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم.

٣/١٥: اشترت بضاعة من شركة حسونة بمبلغ ٣٧٠ جنيه بشروط ١٪٥ أيام صافي ٢٠ يوم.

٣/٢١: اشترت بضاعة من هريدي عبد الحميد بمبلغ ٨٨٠ جنيه بشروط صافي ٦٠ يوم.

٣/٢٧: اشترت بضاعة من السيد السحاوي بمبلغ ٣٤٠ جنيه بشروط صافي ٣٠ يوم.

٣/٣٠: اشترت بضاعة من شركة حسونة بمبلغ ٧٣٠ جنيه بشروط ١٪٥ أيام صافي ٢٠ يوم.

وتظهر هذه العمليات بدفتر يومية المشتريات لشركة أبو فروة كالآتي:

يومية المشتريات **صفحة ٧**

٣/ ٣	سمير عبد الوهاب		V	٢٪١٠، صافي ٣٠	٥٣٠ ـ
٣/١٥	شركة حسونة		V	١٪٥، صافي ٢٠	٣٧٠ ـ
٣/٢١	هريدي عبد الحميد		V	صافي ٦٠	٨٨٠ ـ
٣/٢٧	السيد السحاوي		V	صافي ٣٠	٣٤٠ ـ
٣/٣٠	شركة حسونة		V	١٪٥، صافي ٢٠	٧٣٠ ـ
					٢٨٥٠ ـ

ويتم ترحيل العمليات السابقة لحسابات الموردين في أستاذ الموردين على الوجه التالي (أرصدة أول مارس الموضحة في الحسابات افتراضية):

سمير عبد الوهاب

أول مارس	رصيد				٥٧٠ ـ
٣/٣	مشتريات			٥٣٠ ـ	١١٠٠ ـ

شركة حسونة

أول مارس	رصيد				١١٠ ـ
٣/١٥	مشتريات			٢٧٠ ـ	٤٨٠ ـ
٣/٣٠	مشتريات			٧٣٠ ـ	١٢١٠ ـ

هريدي عبد الحميد

أول مارس	رصيد				ـ
٣/٢١	مشتريات			٨٨٠ ـ	٨٨٠ ـ

السيد السحاوي

أول مارس	رصيد				٤٢٠ ـ
٣/٢٧	مشتريات			٣٤٠ ـ	٧٦٠ ـ

ثم تجمع يومية المشتريات في نهاية الشهر لتحديد اجمالي مشتريات الشهر الآجلة ويتم اجراء القيد التالي في اليومية العامة:

٢٨٥٠ من حـ/المشتريات (أو حـ/مخزون البضائع)
٢٨٥٠ الى حـ/اجمالي الموردين
إثبات مجموع مشتريات الشهر الآجلة طبقاً ليومية المشتريات.

وبترحيل القيد السابق لحسابات الأستاذ العام تظهر كالآتي:

حـ/اجمالي الموردين

أول مارس	رصيد				١١٠٠ ـ
٣/٣١	من حـ/المشتريات			٢٨٥٠	٣٩٥٠ ـ

حـ/المشتريات

أول مارس	رصيد (افتراضي)				٤٢٥٠٠
٣/٣١	الى حـ/الموردين			٢٨٥٠	٤٥٣٥٠

ويتحقق عن استخدام يومية مساعدة للمشتريات وأستاذ مساعد للموردين نفس المزايا التي تتحقق عن استخدام يومية المبيعات الآجلة وأستاذ العملاء. ويتم اعداد ميزان مراجعة لأستاذ الموردين على فترات دورية للتحقق من أن مجموع الأرصدة الدائنة لحسابات الموردين تتساوى مع الرصيد الدائن لحساب اجمالي الموردين في الأستاذ العام.

٣ ـ أ ـ مردودات ومسموحات المشتريات :

إذا تعددت عمليات رد البضاعة للموردين أو الحصول منهم على تخفيضات في السعر، فإن المنشأة قد ترغب في تخصيص دفتر يومية لمردودات ومسموحات المشتريات. أما إذا لم يخصص للمردودات والمسموحات دفتر مستقل فيتم اثبات العمليات الخاصة بها في اليومية العامة وترحل لحسابات الموردين من واقع اشعارات الخصم التي ترسلها لهم المنشأة (أو إشعارات الاضافة التي ترد منهم للمنشأة أو كلاهما) وترحل لحساب اجمالي الموردين وحسابات المردودات والمسموحات (أو حـ/مخزون البضائع) في الأستاذ العام من واقع القيد في اليومية العامة. ويمكن أن يتخذ دفتر يومية مردودات ومسموحات المشتريات في حالة استخدامه ـ الشكل الآتي:

يومية مردودات ومسموحات المشتريات صفحة ٣

التاريخ	اسم المورد	المستند	✓	البيان	مبلغ	مردودات	مسموحات
٥ فبراير	شعراوي فريد			تلفيات نقل	٦٥ ـ		٦٥ ـ
١٢	هويدي الأشقر			اختلاف المواصفات	٢٣٠ ـ	٢٣٠ ـ	
٢٥	سعيد زكريا			بضاعة تالفة	٥٤٠ ـ	٥٤٠ ـ	
٢٨	المجموع عن الشهر				٣٢٥٠ ـ	١٧٥٠ ـ	١٥٠٠ ـ

ويراعى أن حسابات الموردين الفردية تجعل مدينة في أستاذ الموردين بالمردودات والمسموحات يوماً بيوم من واقع القيود في يومية المردودات والمسموحات ثم تجمع خانات المبالغ في نهاية الفترة المقررة (شهر مثلاً) ويجري بها القيد التالي في اليومية العامة:

٣٢٥٠		من حـ/اجمالي الموردين
		الى مذكورين:
	١٧٥٠	حـ/مردودات المشتريات
	١٥٠٠	حـ/مسموحات المشتريات أو حـ/مخزون البضائع
		إثبات مردودات ومسموحات المشتريات عن الشهر من واقع مجموع يومية المردودات والمسموحات.

ويرحل القيد السابق للحسابات المذكورة في الأستاذ العام.

٤ ـ يومية أوراق القبض:

يخصص هذا الدفتر لاثبات الأوراق التجارية من كمبيالات وسندات أذنية والتي تحصل عليها المنشأة من عملائها سداداً لمستحقاتها قبلهم. ويوضح الدفتر البيانات الخاصة بالورقة التجارية من حيث النوع، واسم الساحب، واسم المستفيد، وتاريخ الاستحقاق، وقيمة الورقة، وكيفية تصرف المنشأة فيها.

وفيما يلي نموذج مبسط ليومية أوراق القبض:

دفتر يومية أوراق القبض

التاريخ	نوع الورقة	اسم الساحب	المسحوب عليه أو محرر السند	اسم المستفيد	مقدم الورقة	تاريخ الاستحقاق	المبلغ	ملاحظات
٨٥/١٠/١	سند أذني	-	ياسر	محلاتنا	ياسر	٨٥/١٢/١	٥٠٠	أرسل للتحصيل
٨٥/١٠/٥	كمبيالة	محمود	طارق	محلاتنا	محمود	٨٥/١١/١	٥٠٠	خصمت في البنك
		مجموع	نهاية	الشهر			٥٦٠٠	

ويجعل حـ/مقدم الورقة في أستاذ العملاء دائناً عند إثبات الحصول على الورقة في يومية أوراق القبض، ثم تجمع اليومية في نهاية الفترة المقررة ويجري إثبات القيد الآتي في اليومية العامة:

٥٦٠٠		من حـ/أوراق القبض
	٥٦٠٠	الى حـ/اجمالي العملاء
		إثبات أوراق القبض المقدمة من العملاء عن الشهر طبقاً لمجموع يومية أوراق القبض عن الشهر

ويرحل القيد السابق للجانب المدين من حـ/أوراق القبض بالأستاذ العام والجانب الدائن من حـ/اجمالي العملاء بنفس الدفتر.

ويقتصر استخدام دفتر يومية أوراق القبض على إثبات أوراق القبض الواردة للمنشأة. أما عمليات التصرف في الورقة بعد ذلك أو تحصيلها فيتم إثباتها في الدفاتر المخصصة لذلك. فرفض الورقة، أو عدم تحصيلها أو تحويلها للغير أو إرسالها للبنك للتحصيل فهي عمليات يتم إثباتها عادة في اليومية العامة. أما عمليات تحصيل أوراق القبض أو خصمها لدى البنك فيتم إثباتها عادة في يومية المقبوضات النقدية كما سيرد شرحه فيما بعد.

٥ ـ يومية أوراق الدفع :

يخصص هذا الدفتر لاثبات الأوراق التجارية التي تحررها المنشأة أو تقبلها لأمر الغير من دائنيها سداداً لمستحقاتهم قبلها. ويخصص الدفتر عادة لاثبات الكمبيالات والسندات الأذنية الصادرة للموردين سداداً لمستحقاتهم قبل المنشأة. ويوضح الدفتر بيانات أوراق الدفع الصادرة من حيث النوع، والمستفيد، وتاريخ الاستحقاق، والقيمة. وفيما يلي نموذج مبسط ليومية أوراق الدفع.

دفتر يومية أوراق الدفع

التاريخ	نوع الورقة	اسم الساحب	المسحوب عليه	المستفيد	تاريخ الاستحقاق	المبلغ	ملاحظات
٨٥/١٠/١	كمبيالة	علاء	محلاتنا	علاء	٨٥/١٢/٣١	٦٠٠ ـ	
٨٥/١٠/٧	سند إذني	عبد الرحيم	محلاتنا	عبد الستار	٨٥/١٢/١٥	٥٠٠ ـ	
		مجموع	نهاية	الشهر		٣٦٠٠	

ويجعل حساب الساحب مديناً في أستاذ الموردين عند إثبات ورقة الدفع في يومية أوراق الدفع بقيمة الورقة المسحوبة على المنشأة، ثم تجمع يومية أوراق الدفع في نهاية الفترة المقررة ويجري إثبات القيد التالي في دفتر اليومية العامة بالمجموع عن الفترة :

٣٦٠٠		من حـ/اجمالي الموردين
	٣٦٠٠	الى حـ/أوراق الدفع
		إثبات أوراق الدفع الصادرة للموردين عن الشهر طبقاً لمجموع يومية أوراق الدفع.

ويرحل القيد السابق للجانب المدين من حـ/اجمالي الموردين في الأستاذ العام مقابل جعل حـ/أوراق الدفع دائناً في نفس الدفتر.

ويقتصر دفتر يومية أوراق الدفع على إثبات إصدار الأوراق دون العمليات التالية والمتعلقة بالتصرف فيها بعد ذلك فإذا تم سداد الورقة في تاريخ الاستحقاق، فإن ذلك يتم إثباته في يومية المدفوعات النقدية. أما العمليات المرتبة على التوقف عن السداد في تاريخ الاستحقاق فعادة ما يتم إثباتها في دفتر اليومية العامة.

٦ ـ دفتر يومية المقبوضات:

يخصص هذا الدفتر لاثبات العمليات النقدية التي يترتب عليها متحصلات، أي زيادة رصيد النقدية لدى المنشأة، وسواء كانت هذه المتحصلات في صورة نقدية مباشرة (نقود) أو في صورة نقدية غير مباشرة (شيكات مثلاً). ويثبت في هذا الدفتر كل العمليات التي يكون الطرف المدين فيها هو حـ/النقدية. ولعل أهم هذه العمليات هي المتحصلات من المبيعات النقدية والمتحصلات من العملاء. وبالرغم من أن الطرف المدين الذي يتم إثباته في يومية المقبوضات يكون هو حـ/النقدية بصفة دائمة، كما هو الحال في يومية المشتريات حيث يكون الطرف المدين دائماً هو حساب المشتريات (أو حساب المخزون)، فإن دفتر يومية المقبوضات يكون له جانبان أحدهما مدين والآخر دائن. ذلك لأن النقدية في الجانب المدين يمكن أن تكون في صورة سائلة مباشرة تودع في خزينة المنشأة أو تكون في صورة شيكات تودع في البنوك، هذا بالاضافة الى أن قيد المتحصلات من العملاء قد يترتب عليه جعل حساب الخصم النقدي المسموح به مديناً جزئياً، وحساب النقدية مديناً بالجزء الباقي. وعلى هذا الأساس عادة ما يخصص في الجانب المدين من دفتر يومية المقبوضات خانة للصندوق (أو الخزينة)، وخانة للبنك (أو البنوك) وخانة للخصم النقدي المسموح به. ويحتوي الجانب الدائن من الدفتر على خانات للحسابات التي تمثل الطرف الدائن من قيد المتحصلات النقدية (سواء نقداً أو بشيكات) وعادة ما تخصص خانة لكل حساب من الحسابات التي تمثل مصدراً رئيسياً للمتحصلات بصفة متكررة مثل المبيعات النقدية، أو العملاء، وأوراق القبض أحياناً. أما الحسابات غير المتكررة فتوضع كلها في خانة واحدة للمتحصلات المتنوعة. مثل المتحصلات من بيع الأصول الثابتة، أو من تعويضات

التأمين، أو الفوائد الدائنة، وما شابه ذلك من العمليات غير المتكررة. وسنعرض أولاً نموذجاً مبسطاً لدفتر يومية المقبوضات ثم نتناول كل من جانبيه بقليل من الشرح، ونوضح كيفية الاثبات فيه عن طريق مثال مبسط.

ونوضح فيما يلي الهدف من كل خانة من خانات النموذج (الموضح في الصفحة التالية):

أ - التاريخ: ويدون فيها تاريخ العملية أو تاريخ إثباتها في دفتر يومية المقبوضات والذي يجب أن يتفق مع نفس تاريخ إتمام العملية.

ب - المستند: ويدون فيها رقم المستند المبرر لاجراء القيد.

جـ - البيان: ويوضح فيها في العادة الطرف الدائن من قيد المقبوضات.

د - الحسابات المدينة وتكون من أربعة خانات كالآتي:

١ - النقدية: وتستخدم هذه الخانة في كل قيد من القيود حيث تمثل مجموع ما تجعل حسابات النقدية (الصندوق والبنك أو البنوك) مدينة به في كل قيد من قيود المقبوضات.

٢ - الصندوق (أو الخزينة) ويدون فيها المبالغ التي تتحصل نقداً في خزينة أو صندوق المنشأة - وهي خانة فرعية للخانة السابقة.

٣ - البنك (أو البنوك) ويدون فيها المبالغ التي تتحصل عن طريق شيكات - وهي الخانة الفرعية الثانية لخانة النقدية - ولا بد أن يتساوى مجموع خانتا الصندوق والبنك مع خانة النقدية.

٤ - الخصم المسموح به: ويدون فيها ما يكتسبه العملاء من خصم نقدي مقابل السداد المبكر لأرصدة حساباتهم.

هـ - المجموع: وهذه الخانة يظهر فيها مجموع الطرف المدين (بحساباته الأربعة) والذي يجب أن يتساوى مع مجموع الجانب الدائن، ذلك لكل عملية على حدة وكذلك لمجموع العمليات عن فترة معينة.

و - الحسابات الدائنة وتتكون من أربعة خانات كالآتي:

نموذج مبسط لدفتر يومية المقبوضات

التاريخ	المستند	البيان	حسابات مدينة				المجموع	حسابات دائنة				
			النقدية	بالصندوق	بالبنك	خصم مسموح به		مبيعات	عملاء	أوراق	حسابات متنوعة	
											المبلغ	
١ /١		رأس المال	٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠	٢٠١
٥ /١	٣٢	مبيعات	٢٥٠٠	٢٥٠٠			٢٥٠٠	٢٥٠٠				
١/١٠	٧ ض	العميل مسعود	٧٨٤	٧٨٤		١٦	٨٠٠		٨٠٠			
		مجموع	٩٧٥٠٠	٣١٤٠٠	٦٦٣٠٠	١٢٠٠	٩٨٧٠٠	١٣٢٠٠	١٧٣٠٠	١٥٠٠٠	٥٣٢٠٠	

١ ـ المبيعات: ويدون فيها المبيعات النقدية.

٢ ـ العملاء: ويدون فيها تسديدات العملاء من أرصدة حساباتهم بما فيها الخصم النقدي المسموح به ويرحل منها يومياً لحسابات العملاء بأستاذ العملاء.

٣ ـ أوراق القبض: ويدون فيها ما يتم تحصيله من أوراق القبض.

٤ ـ الحسابات المتنوعة: ويدون فيها المبالغ المحصلة من حسابات بخلاف الحسابات الثلاثة السابقة وتخصص بجوارها خانة لرقم الحساب لتسهيل اجراءات الترحيل وتحليل هذه الحسابات، واجراء القيد الشهري للمخص يومية المقبوضات.

وحتى تزداد الصورة وضوحاً فإن القيود الواردة في النموذج السابق لو تم تسجيلها في اليومية العامة بدلاً من يومية المقبوضات لظهرت كالآتي:

القيد الأول:

٥٠٠٠٠		من حـ/النقدية ـ (حـ/البنك)
	٥٠٠٠٠	الى حـ/رأس المال
		إثبات تحصيل رأس المال بشيك على البنك بتاريخ ١/١

وقد تم إثبات هذا القيد في يومية المقبوضات في سطر واحد حيث جعل حـ/النقدية ـ حـ/فرعي البنك مديناً بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، وجعل حـ/رأس المال في الحسابات الدائنة في خانة الحسابات المتنوعة دائناً بالقيمة.

القيد الثاني:

٢٥٠٠		من حـ/النقدية ـ (حـ/الصندوق)
	٢٥٠٠	الى حـ/المبيعات
		إثبات المبيعات النقدية بتاريخ ١/٥

وقد تم إثبات هذا القيد في سطر واحد في يومية المقبوضات حيث جعل حـ/النقدية ـ حـ/فرعى الصندوق مديناً بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه مقابل جعل حـ/المبيعات في الحسابات الدائنة دائناً بالقيمة.

القيد الثالث:

		من مذكورين:
٧٨٤		حـ/النقدية - (حـ/الصندوق)
١٦		حـ/الخصم النقدي المسموح به
	٨٠٠	الى حـ/العملاء
		إثبات المتحصل نقداً من العميل مسعود ومنحه الخصم النقدي.

وقد تم إثبات هذا القيد أيضاً في سطر واحد في دفتر يومية المقبوضات حيث جعل حـ/النقدية - حـ/فرعي الصندوق مديناً بمبلغ ٧٨٤ جنيه، وجعل حـ/الخصم المسموح به مديناً بمبلغ ١٦ جنيه، مقابل جعل حـ/العملاء في الجانب الخاص بالحسابات الدائنة دائناً بمبلغ ٨٠٠ جنيه.

ويتم إثبات المتحصلات النقدية أو بشيكات بصورة تفصيلية وعلى أساس يومي في يومية المقبوضات على نمط ما أوضحنا بعاليه، ثم يتم تجميع اليومية على مدار فترات زمنية متفق عليها (شهر مثلاً) ويتم إجراء قيد ملخص العمليات التي سجلت فيها في دفتر اليومية العامة كالآتي:

		من مذكورين:
٩٧٥٠٠		حـ/النقدية
		٣١٢٠٠ الصندوق
		٦٦٣٠٠ البنك
١٢٠٠		حـ/الخصم المسموح به
		الى مذكورين:
	١٣٢٠٠	حـ/المبيعات
	١٧٣٠٠	حـ/اجمالي العملاء
	١٥٠٠٠	حـ/أوراق القبض
	٥٠٠٠٠	حـ/رأس المال
	٢٠٥٠	حـ/الفوائد الدائنة
	١١٥٠	حـ/أتعاب وعمولات
		إثبات ملخص عمليات المتحصلات النقدية عن شهر يناير طبقاً لمجاميع يومية المقبوضات

ويتم ترحيل هـذا القيد شهرياً (أو على فترات دورية أخرى متفق عليها) الى الحسابات الخاصة به في دفتر الأستاذ العام (لاحظ أننا افترضنا أن تحليل الحسابات المتنوعة هـو رأس المـال ٥٠٠٠٠ جنيـه، فـوائـد دائنـة ٢٠٥٠ جنيـه، أتعـاب وعمولات ١١٥٠ جنيه).

هذا ولأن الخدمات المصرفية في العصر الحديث قد أدت في الواقـع الى أن معظم المعاملات التجارية تتم بشيكات، بالاضافة الى ما تضفيه عملية الاحتفاظ بالنقدية لدى البنـك بدلاً من الاحتفـاظ بها في خـزائن المنشأة من أمـان وضمان ووقاية ضد السرقة والاختلاس، فعادة ما يحتفظ في الخزينة بمبـالغ محـدودة تكفي تغطية الاحتياجات اليومية من مصروفات نثرية وخلافة، على أن تودع المتحصلات النقدية بالصندوق فيما زاد عن هذه الاحتياجات بـالبنك. ويتم ذلـك يومياً حتى يتحقق الهدف المرغوب تحقيقه. والواقع أن هذه العملية تؤدي إلى جعـل حساب البنك ـ وهو أحد الحسابين الفرعيين للنقدية ـ مديناً بما يودع فيه من نقدية سائلة، وحساب الصندوق ـ وهو الحساب الفرعي الثاني من حساب النقديـة ـ دائناً، أي أن مجموع النقدية في البنك والصندوق لن يتأثر بهذه العمليـة. ويطلق عـلى هذه العملية عملية حركة نقدية من الصندوق للبنك (أو بالعكس كما سيـرد في يوميـة المـدفوعـات). ويفضل أن تسجـل هذه العمليـة في دفتر المقبـوضات عن طـريق الخصم والاضافة، أي بالطرح من خانة الصندوق والاضافة في خانة البنك دون أن تتأثر باقي خانات يومية المقبوضات.

ولنفترض على سبيـل الايضاح أن شـركة الضحى التجـاريـة قـد قـامت بالعمليات التالية من بين عملياتها عن شهر سبتمبر.

١ / ٩ ـ بلغت المتحصـلات من العميل عبـد الجواد ٣٥٠٠ جنيـه نقداً، ٦٣٤٠ جنيـه بشيكات، وبلغ الخصم النقـدي المسموح بـه للعميل عـلى هـذه المتحصلات ٦٠ جنيه.

٧ / ٩ ـ بلغت المبيعات النقدية للعميل عبد التواب ٣٢٣٠ جنيه حصلت نقداً.

١٥ / ٩ ـ بلغت متحصلات الفوائد الدائنة ٢١٠٠ جنيه بشيك.

٩/١٨ ـ تم ايداع مبلغ ٦٠٠٠ جنيه من النقدية الموجودة بالصندوق في حساب الشركة بالبنك.

٩/٢٧ ـ بلغت المتحصلات من بيع آلة قديمة ٤٥٠٠ جنيه، منها ٢٠٠٠ جنيه نقداً والباقي بشيك.

٩/٢٩ ـ بلغت المبيعات النقدية ٤٣٠٠ جنيه، حصل منها نقد ١٣٠٠ جنيه والباقي بشيك.

٩/٣٠ ـ ورد شيك من العميل مسعود بمبلغ ٢٢٤٠ جنيه سداداً لرصيد حسابه البالغ ٢٣٦٥ جنيه، ويمثل الفرق خصم نقدي، كما حصل ٣١٠٠ جنيه من أوراق القبض بالصندوق.

وبهذا العدد المحدود من العمليات يظهر دفتر يومية المقبوضات عن شهر سبتمبر كما هو موضح بالصفحة التالية.

ثم يتم اجراء القيد الآتي في دفتر اليومية العامة في ٩/٣٠:

		من مذكورين:
٣١٤١٠		حـ/النقدية:
		٧١٣٠ بالصندوق
		٢٤٢٨٠ بالبنك
٨٥		حـ/الخصم المسموح به
		الى مذكورين:
	٧٥٣٠	حـ/المبيعات
	١٢٢٦٥	حـ/اجمالي العملاء
	٣١٠٠	حـ/أوراق القبض
	٢١٠٠	حـ/الفوائد الدائنة
	٦٥٠٠	حـ/الآلة المباعة
		إثبات ملخص المتحصلات النقدية عن شهر سبتمبر

دفتر يومية المقبوضات

صفحة ١٨

التاريخ	المسلسل	البيان	حسابات مدينة: النقدية	حسابات مدينة: بالصندوق	حسابات مدينة: بالبنك	حسابات مدينة: خصم مسموح به	المجموع	حسابات دائنة: مبيعات	حسابات دائنة: عملاء	حسابات دائنة: أوراق القبض	حسابات دائنة: حسابات متنوعة: المبلغ	حسابات دائنة: حسابات متنوعة: الحساب
٩/ ١		العميل عبد الجواد	٩٨٤٠٠	٣٥٠٠٠	٦٣٤٠٠	٦٠ـ	٩٩٠٠٠		٩٩٠٠٠			
٩/ ٧		مبيعات	٣٢٣٠٠	٣٢٣٠٠	-	-	٣٢٣٠٠	٢٢٣٠٠				
٩/١٥		فوائد دائنة	٢١٠٠٠	-	٢١٠٠٠	-	٢١٠٠٠	-		-	٢١٠٠٠	
٩/١٨		حركة النقدية	-	(٦٠٠٠٠)	٦٠٠٠٠	-	-	-	-			
٩/٢٧		بيع آلة قديمة	٦٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	-	٦٥٠٠٠	-		-	٦٥٠٠٠	
٩/٢٩		مبيعات	٤٣٠٠٠	١٣٠٠٠	٣٠٠٠٠	-	٤٣٠٠٠	٤٣٠٠٠	-			
٩/٣٠		العميل مسعود وأوراق القبض	٥٤٤٠٠	٣١٠٠٠	٢٣٤٠٠	٢٥ـ	٥٤٦٥	-	٢٣٦٥	٣١٠٠٠		
٩/٣٠		مجموع الشهر	٣١٤١٠	٧١٣٠	٢٤٢٨٠	٨٥	٣١٤٩٥	٧٥٣٠	١٢٢٦٥	٣١٠٠	٨١٠٠	

ويلاحظ أن القيد الشهري لملخص يومية المقبوضات يتطلب تحليل مجموع خانة الحسابات المتنوعة للتعرف على الحسابات الدائنة فيها بالتفصيل. ففي المثال السابق مثلاً بلغ مجموع خانة المبالغ المتحصلة من الحسابات المتنوعة ٨٦٠٠ جنيه. ولامكان إجراء القيد الشهري في اليومية العامة لاثبات ملخص عمليات المتحصلات قمنا بتحليل هذا المبلغ الى مصادره: ٢١٠٠ جنيه فوائد دائنة ٦٥٠٠ جنيه الآلة المباعة. ولتسهيل عملية تحليل خانة الحسابات المتنوعة الى الحسابات المكونة لها في كل شهر تم إضافة خانة لرقم الحساب. وعند التعرف على رقم الحساب والنظر الى دليل الحسابات يمكن تحديد الحساب الذي يجعل دائناً بالقيمة الواردة في خانة المبالغ.

٧ ـ دفتر يومية المدفوعات:

يخصص هذا الدفتر لاثبات العمليات التي يكون الطرف الدائن فيها بصفة كلية أو بصفة جزئية هو حساب النقدية. ويثبت بالدفتر كل العمليات التي يترتب عليها انقاص رصيد النقدية، وسواء كانت هذه النقدية بالصندوق (الخزينة) أو بالبنك (أو البنوك). ولعل أهم هذه العمليات هي المدفوعات النقدية للمشتريات النقدية والمدفوعات للموردين عن المشتريات الأجلة والمدفوعات لسداد أوراق الدفع، هذا بالاضافة طبعاً الى المدفوعات لسداد عناصر المصروفات المختلفة، والمدفوعات المتنوعة.

ولدفتر يومية المدفوعات، جانبان أحدهما مدين والآخر دائن ويحتوي الجانب المدين على الحسابات التي تجعل مدينة بالمدفوعات النقدية، حيث يخصص لكل حساب منها خانة إذا كانت عملياته مع النقدية متكررة بدرجة كافية. أما إذا لم تكن العمليات متكررة، فإن الحساب يجعل مديناً في خانة الحسابات المتنوعة. ويحتوي الجانب الدائن على حساب النقدية بفرعية، الصندوق والبنك، كما تخصص خانة في هذا الجانب للخصم النقدي المكتسب.

وكما هو الحال في دفتر يومية المقبوضات، فإن مجموع خانات الدفتر في نهاية كل شهر (أو أي فترة زمنية اخرى متفق عليها) يستخدم لاجراء القيد الشهري

لملخص المدفوعات خلال الشهر بدفتر اليومية العامه ويتكون الطرف المدين من القيد الشهري من مجموع حسابات الجانب المدين، ويتكون الطرف الدائن من مجموع خانتي النقدية ومجموع خانة الخصم المكتسب.

وسوف نوضح نموذج يومية المدفوعات وكيفية استخدامها عن طريق المثال المبسط التالي:

قامت شركة التجارة الحديثة بالعمليات الآتية من بين عمليات شهر سبتمبر:

١ /٩: اشترت بضاعة بمبلغ ٥٦٠٠ جنيه وسددت مبلغ ٢١٠٠ جنيه بشيك والباقي على الحساب.

٧ /٩: سددت حساب شركة التوريدات الحديثة البالغ ٧٠٦٥ جنيه بشيك بمبلغ ٧٢٠٠ جنيه والباقي خصم مكتسب.

٩/١٣: سددت أوراق دفع بمبلغ ١٥٠٠ جنيه نقداً من الصندوق.

٩/١٦: سددت الأجور عن النصف الأول من الشهر بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه نقداً من الصندوق.

٩/١٩: اشترت بضاعة نقداً بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه، سدد من الصندوق ٢٠٠٠ جنيه والباقي بشيك.

٩/٢٣: سددت مصروفات دعاية واعلان بمبلغ ٥٠٠ جنيه بشيك.

٩/٢٧: سددت حساب شركة سعدون التجارية البالغ ٤٢٠٠ جنيه بمبلغ ٤١٦٠ جنيه، منها ١١٦٠ جنيه من الصندوق و ٣٠٠٠ جنيه بشيك والباقي خصم مكتسب.

٩/٣٠: سددت مرتبات المديرين بشيكات على البنك بمبلغ ١٦٠٠ جنيه وسددت أجور العمال عن النصف الثاني من الشهر والبالغ قدرها ٣٢٠٠ جنيه من الصندوق.

هذا ويراعى أن المشتريات النقدية فقط هي التي تسجل في يومية المدفوعات

أما المشتريات الآجلة فتسجل في يومية المشتريات. ويلزم لاجراء قيد الملخص الشهري (أو الدوري) ليومية المدفوعات ضرورة تحليل خانة المصروفات في الجانب المدين لتحديد حسابات المصروفات التي تجعل مدينة في الأستاذ العام، والمبالغ التي يجعل كل حساب منها مديناً بها ونفس الوضع ينطبق على خانة الحسابات المتنوعة.

وتظهر العمليات السابقة في يومية المدفوعات على الوجه التالي:

دفتر يومية المدفوعات

التاريخ		البيان	حسابات مدينة: مشتريات	موردون	أوراق دفع	مصروفات: المبلغ	مصروفات: رقم الحساب	حسابات متنوعة: المبلغ	حسابات متنوعة: رقم الحساب	المجموع	النقدية: بالصندوق	النقدية: بالبنك	النقدية: المجموع	خصم مكتسب
٩/ ١		مشتريات	٢١٠٠	-	-	-	-	-	-	٢١٠٠	-	٢١٠٠	٢١٠٠	
٩/ ٧		شركة التوريدات الحديثة	-	٧٣٦٥	-	-	-	-	-	٧٣٦٥	-	٧٢٠٠	٧٢٠٠	١٦٥
٩/١٣		أوراق دفع	-	-	١٥٠٠	-	-	-	-	١٥٠٠	١٥٠٠	-	١٥٠٠	
٩/١٦		الأجور	-	-	-	٣٦٠٠	٣١	-	-	٣٦٠٠	٣٦٠٠	-	٣٦٠٠	
٩/١٩		مشتريات	٤٥٠٠	-	-	-	-	-	-	٤٥٠٠	٢٠٠٠	٢٥٠٠	٤٥٠٠	
٩/٢٣		دعاية وإعلان	-	-	-	٥٠٠	٣٩	-	-	٥٠٠	-	٥٠٠	٥٠٠	
٩/٢٧		شركة سعدون التجارية	-	٤٢٠٠	-	-	-			٤٢٠٠	١١٦٠	٣٠٠٠	٤١٦٠	٤٠
٩/٣٠		الأجور	-	-	-	٣٢٠٠	٣١	-	-	٣٢٠٠	٣٢٠٠	-	٣٢٠٠	
		المرتبات	-	-	-	١٦٠٠	٣٢	-	-	١٦٠٠	-	١٦٠٠	١٦٠٠	
		مجموع الشهر	٦٦٠٠	١١٥٦٥	١٥٠٠	٨٩٠٠		-		٢٨٥٦٥	١١٤٦٠	١٦٩٠٠	٢٨٣٦٠	٢٠٥

ويظهر قيد الملخص الشهري ليوميه المدفوعات في اليومية العامة للمثال على الوجه الآتي

	من مذكورين.	
٦٦٠٠	حـ/المشتريات (أو حـ/المخزون)	
١١٥٦٥	حـ/اجمالي الموردين	
١٥٠٠	حـ/أوراق الدفع	
٦٨٠٠	حـ/الأجور (٣٦٠٠ + ٣٢٠٠)	حسابات
١٦٠٠	حـ/المرتبات	المصروفات
٥٠٠	حـ/الدعاية والاعلان	
	الى مذكورين:	
٢٨٣٦٠	حـ/النقدية	
	١١٤٦٠ بالصندوق	
	١٦٩٠٠ بالبنك	
٢٠٥	حـ/الخصم المكتسب	
	إثبات ملخص المدفوعات النقدية عن شهر سبتمبر	

ويتم الترحيل يومياً من خانة الموردين لحسابات الموردين الفردية في دفتر أستاذ الموردين. أما القيد الشهري فيرحل للحسابات المذكورة فيه في دفتر الأستاذ العام.

٨ ـ ملخص اليوميات والدفاتر المساعدة والحسابات الاجمالية:

من استعراضنا لاجراءات المعالجة المحاسبية لعمليات المشروع في البنود السابقة نجد أن هذه العمليات ـ بالاضافة الى كونها تتعلق بحسابات الأصول والخصوم والايرادات والمصروفات ـ تنقسم الى قسمين: الأول يمكن أن نطلق عليه العمليات الآجلة، وهي تتمثل في الغالب في عمليات الشراء والبيع بالأجل، والثانية يمكن أن نطلق عليها العمليات النقدية، وهي التي يترتب عليها زيادة أو نقص رصيد النقدية لدى المشروع. وتتم هذه العمليات النقدية والآجلة على مدار الفترة المحاسبية، ومن ثم يلزم تحليلها وإثباتها في دفاتر اليومية وتبويبها في دفاتر الأستاذ على مدار الفترة. وبالاضافة الى ذلك فإن هناك بعض العمليات المحاسبية

التي يلزم اجراؤها وإثباتها وتبويبها في نهاية الفترة المحاسبية، وهي العمليات التي أطلقنا عليها عمليات تسوية الحسابات.

وإذا تعددت عمليات المشروع اليومية فإنه يصبح من الصعب، أن لم يكن من المستحيل، الاعتماد التام على دفتر اليومية العامة لتسجيل كل هذه العمليات كما أن دفتر الأستاذ العام، لكي يعطي البيانات المرغوبة بالصورة التفصيلية المطلوبة يصبح حجمه فوق ما يمكن تصوره لامكان الاستخدام المتيسر. ولذلك يلجأ المشروع الى اليوميات المساعدة ودفاتر الأستاذ المساعدة، لتوفير امكانية تقسيم العمل، والاقتصاد في التكلفة والزمن، وتوفير التفاصيل المطلوبة بالصورة المرغوبة في الوقت المناسب.

وتسجل العمليات الآجلة في المشروعات التجارية في يوميتي المشتريات والمبيعات، حيث يسجل في الأولى عمليات الشراء الآجلة يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات الموردين الفردية في دفتر أستاذ يخصص لحسابات الموردين ويسجل في الثانية عمليات البيع الآجل يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات العملاء في أستاذ العملاء. وبالاضافة الى هاتين اليوميتين الأساسيتين يمكن للمشروع أن يستخدم يومية مساعدة لمردودات ومسموحات المشتريات وأخرى لمردودات ومسموحات المبيعات إذا تعددت العمليات الخاصة بها، ويسجل في الأولى العمليات المتعلقة بمردودات ومسموحات المشتريات يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات الموردين في أستاذ الموردين، ويسجل في الثانية مردودات ومسموحات المبيعات يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات العملاء في أستاذ العملاء. وإذا تعددت عمليات المشروع المتعلقة بالأوراق التجارية فإنه يمكن أيضاً أن يخصص يومية مساعدة لأوراق القبض أو يومية مساعدة لأوراق الدفع أو كلتاهما وتخصص كل هذه اليوميات الستة لاثبات العمليات الآجلة. ومن هذه اليوميات الستة ثلاثة مدينة بطبيعتها، وتوضح الطرف الدائن من القيد، وثلاث دائنة بطبيعتها وتوضح الطرف المدين من القيد. واليوميات المدينة هي المشتريات، مردودات ومسموحات المبيعات، وأوراق القبض. ويكون الطرف الدائن من القيد في يومية المشتريات هو أحد حسابات الموردين في أستاذ الموردين ويكون الطرف

الدائن من القيد في يومية مردودات ومسموحات المبيعات هو أحد حسابات العملاء، كما يكون الطرف الدائن من القيد في يومية أوراق القبض هو حساب مقدم الورقة في أستاذ العملاء.

أما اليوميات الدائنة بطبيعتها فهي: المبيعات، مردودات ومسموحات المشتريات، وأوراق الدفع، ويكون الطرف المدين من القيد في يومية المبيعات هو أحد حسابات العملاء، ويكون الطرف المدين من القيد في يومية مردودات ومسموحات المشتريات هو أحد حسابات الموردين في أستاذ الموردين، كما يكون الطرف المدين من القيد في يومية أوراق الدفع هو حساب الساحب في أستاذ الموردين.

وتسجل العمليات النقدية التي يقوم بها المشروع في يوميتي المقبوضات والمدفوعات، ولكل من هاتين اليوميتين جانبان، أحدهما مدين والآخر دائن. ففي يومية المقبوضات تكون حسابات النقدية والخصم المسموح به مدينة وتكون حسابات المبيعات النقدية والعملاء وأوراق القبض والحسابات الأخرى المتنوعة دائنة. ويرحل من هذه اليومية يوماً بيوم وبالتفصيل لحسابات العملاء بأستاذ العملاء. وفي يومية المدفوعات تكون حسابات الموردين والمشتريات النقدية وأوراق الدفع وحسابات المصروفات المختلفة والحسابات المتنوعة الأخرى مدينة وتكون حسابات النقدية والخصم المكتسب دائنة. ويرحل من هذه اليومية يوماً بيوم وبالتفصيل لحسابات الموردين في أستاذ الموردين.

ولا يعني ما تقدم الاستغناء عن دفتر اليومية العامة، ولكن كل ما في الأمر أن استخدامه يكون محدداً لأغراض معينة أهمها الآتي:

١ ـ تسجيل الملخصات الدورية (الشهرية) لليوميات المساعدة لأغراض ترحيلها في الأستاذ العام.

٢ ـ تسجيل العملية التي لا يمكن تسجيلها في اليوميات المساعدة المخصصة لأغراض معينة. مثال ذلك تسجيل مردودات ومسموحات المشتريات في حالة عدم تخصيص يومية مساعدة لها، تسجيل عمليات الشراء الآجل للأصول الثابتة والبيع

الآجل لها، تسجيل العمليات المتعلقة بالتوقف عن سداد الأوراق التجارية وما إلى ذلك.

٣ ـ تسجيل العمليات المتعلقة بتسوية الحسابات في نهاية الفترة المحاسبية.

٤ ـ تسجيل قيود اقفال حسابات الايرادات والمصروفات في الحسابات الختامية في نهاية الفترة المحاسبية.

٥ ـ تسجيل قيود تصحيح الأخطاء.

ولا يعني أيضاً استخدام أستاذ العملاء وآخر للموردين، امكانية الاستغناء عن الأستاذ العام في هذا الصدد. فبالاضافة الى البيانات التفصيلية الواردة في هذين الدفترين فإن الأستاذ العام يظهر حسابات العملاء في صورة اجمالية في حساب اجمالي العملاء وكذلك حسابات الموردين في حساب اجمالي الموردين. وكما سبق أن ذكرنا فإن اجمالي العملاء واجمالي الموردين يعتبر من الأدوات الهامة في المساعدة على اكتشاف الأخطاء، كما أن كل من الحسابين يعتبر تقريراً مختصراً في صورة اجمالية عن موقف المعاملات مع كل من العملاء والموردين.

ومن واقع ما تقدم يظهر نموذج حساب اجمالي الموردين ونموذج حساب اجمالي العملاء البيانات في صورة اجمالية في دفتر الأستاذ على الوجه الموضح في كل منهما فيما يلي:

منه — حـ/ اجمالي العملاء — له

منه (مبلغ)	منه	له (مبلغ)	له
xxxx	رصيد أول الفتره مجموع أرصدة العملاء بأستاذ العملاء أول الفتره	xxxx	من حـ/النقـدية ـ الملخص الـدوري ليومية المقبوصات
xxxx	الى حـ/المبيعات ـ الملخص الدوري لمجموع يوميه المبيعات الآجلة	xxxx	من حـ/الخصم المسموح به ـ الملخص الدوري ليومية المقبوضات
xxxx	الى حـ/أوراق القبض ـ الأوراق المرفوضة	xxxx	من حـ/مردودات المبيعات ـ الملخص الدوري ليومية مردودات ومسموحات المبيعات، أو اليومية العامة.
xxxx	الى/أوراق القبض برسم التحصيل، أو برسم التأمين ـ المرفوضة	xxxx	من حـ/مسموحات المبيعات ـ كالقيد السابق.
xxxx	الى/النقدية ـ الملخص الدوري ليومية المدفوعات بأوراق القبض السابق خصمها بالبنك، والمسدد قيمتها للبنك، وبمصاريف البروتستو والمصاريف القضائية	xxxx	من حـ/أوراق القبض ـ الملخص الدوري ليومية أوراق القيض، أو اليومية العامة.
xxxx	الى حـ/المحول اليه ـ في حالة رفض أوراق القبض المحولة للغير ـ يومية عامة	xxxx	من حـ/مخصص الديون المشكوك فيها ـ بالديون المعدومة ـ يومية عامة.
xxxx	الى حـ/الفوائد الدائنة ـ فوائد تجديد أوراق القبض والفوائد المحسوبة على أرصدة العملاء وتسوية الفوائد الدائنة المستحقة ـ يومية عامة	xxxx	رصيد آخر الفترة = مجموع أرصدة العملاء بأستاذ العملاء آخر الفترة.
xxxx		xxxx	

منه		حـ/اجمالي الموردين	له
xxxx	الى حـ/النقـديـة ـ الملخص الدوري ليومية المدفوعات.	xxxx	رصيد أول الفترة = مجموع أرصدة الموردين بأستاذ الموردين أول الفترة.
xxxx	الى حـ/الخصم المكتسب ـ الملخص الدوري ليومية المدفوعات.	xxxx	من حـ/المشتريات ـ الملخص الدوري لمجموع يومية المشتريات الآجلة.
xxxx	الى حـ/مـردودات المشتـريـات ـ الملخص الدوري ليومية مردودات.	xxxx	من حـ/أوراق الدفع ـ أوراق مرفوضة - يومية عامة.
xxxx	ومسموحات المشتريات، أو اليومية العامة.	xxxx	من حـ/مصاريف قضائية ـ التوقف عن السداد في أوراق الدفع، يومية عامة.
xxxx	الى حـ/مسموحات المشتريات ـ كالقيد السابق.	xxxx	من حـ/فوائد مدينة ـ فوائد تجديد أوراق الدفع والفوائد المحسوبة على أرصدة الموردين وتسوية الفوائد المدينة المستحقة ـ يومية عامة.
xxxx	الى /أوراق الدفع ـ الملخص الدوري لمجموع يومية أوراق الدفع، أو اليومية العامة.		
xxx	الى حـ/أوراق القبض ـ الأوراق المحولة لموردين، يومية عامة.		
xxx	الى حـ/التصفية ـ في حالة إفلاس المشروع.		
xxxx	رصيد آخر الفترة = مجموع أرصدة الموردين بأستاذ الموردين آخر.		
xxxx		xxxx	

٩ ـ النظام المحاسبي والقيد المزدوج واليوميات والدفاتر المساعدة:

سبق أن ذكرنا أن الاجراءات المحاسبية تقوم على مبدأ القيد المزدوج، الذي يتضمن أن لكل عملية من العمليات طرفان متساويان في القيمة أحدهما مدين والآخر دائن، مهما تعددت الحسابات في أي من الطرفين أو كلاهما. وعلى هذا الأساس قسمت الحسابات الى حسابات مدينة بطبيعتها وأخرى دائنة بطبيعتها ووجدنا أن مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة يتساوى دائماً مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة (ما لم توجد أرصدة شاذة) في أي تاريخ (أو لحظة) معينة. وقد تحققنا من صحة هذا الكلام عندما كان النظام المحاسبي قاصراً على اليومية العامة والأستاذ العام، حيث لليومية العامة جانبان أحدهما مدين والآخر دائن، ولا بد من تساويهما لكل قيد يتم اثباته فيها ولكل القيود بصفة مجتمعة. كما أن أرصدة الحسابات بالأستاذ العام تنقسم الى قسمين متساويين من حيث المجموع احدهما مدين والآخر دائن بما يمكن من اعداد ميزان المراجعة في صورة متوازنة.

ويترتب على استخدام المشروع لليوميات والدفاتر المساعدة، كما سبق وتبينا، أن بعض هذه اليوميات يمثل طرف واحد للقيد (الطرف الدائن في يومية المشتريات مثلاً)، يتم ترحيله للحسابات الخاصة به في دفتر استاذ مساعد (أستاذ الموردين مثلاً) مستقل عن الأستاذ العام بينما الحساب الذي يمثل الطرف الآخر للعملية، والتي تسمى باسمه اليومية المساعدة ذات الجانب الواحد في العادة (حـ/المشتريات مثلاً) فيرحل اليه المجاميع الدورية لليومية في دفتر الأستاذ العام. وبذلك تقع الحسابات التي تمثل الجانب المدين أو الدائن للقيد في دفتر أستاذ معين بينما تقع الحسابات التي تمثل الجانب الآخر للقيد في دفتر أستاذ آخر (العملاء في أستاذ العملاء والمبيعات في الأستاذ العام فيما يختص بيومية المبيعات الآجلة مثلاً). فإذا كانت اليوميات والدفاتر المساعدة تعتبر بديلاً كاملاً لليومية العامة والأستاذ العام كل فيما يخصه من عمليات أو حسابات، فيترتب على ذلك ضرورة ظهور أرصدة الحسابات في دفاتر الأستاذ المساعدة في ميزان المراجعة مع أرصدة الحسابات الموجودة في دفتر الأستاذ العام حتى يتحقق توازن ميزان المراجعة، ويتحقق مبدأ

القيد المزدوج. ولا يتطلب هذا الوضع بالطبع ظهور حسابات اجمالية تمثل دفاتر الأستاذ المساعدة في دفتر الأستاذ العام، وإلا فلن يتحقق توازن الميزان وهذه هي ما تسمى بالطريقة الانجليزية لمعالجة اليوميات والدفاتر المساعدة وتقتضي ظهور أرصدة العملاء من واقع أستاذ العملاء، وأرصدة الموردين من واقع أستاذ الموردين في ميزان المراجعة دون وجود حساب لاجمالي العملاء أو لاجمالي الموردين في الأستاذ العام.

أما الطريقة التي اتبعناها والتي يطلق عليها الطريقة الفرنسية، فهي تعتبر اليوميات والدفاتر المساعدة بمثابة سجلات تحليلية بيانية في اطار النظام المحاسبي. وعلى هذا الأساس فإن كل العمليات التي يقوم بها المشروع لا بد وأن تثبت في اليومية العامة وترحل للأستاذ العام ولو بصورة اجمالية استناداً الى التفاصيل الواردة في السجلات البيانية. وفي ظل هذا الوضع تمثل اليومية العامة والأستاذ العام عصب النظام المحاسبي المالي، والتي منها يمكن التوصل إلى نتائج عمليات المشروع وتصوير مركزه المالي. وفي ظل هذه الطريقة، وهي الشائعة في الاستخدام، يمثل كل أستاذ من الدفاتر المساعدة بحساب اجمالي في دفتر الأستاذ العام ويكتفي باظهار رصيد هذا الحساب الاجمالي في ميزان المراجعة كبديل لتفاصيل أرصدة الحسابات التي يمثلها في الأستاذ المساعد. وعلى هذا الأساس يتحقق توازن الميزان ويتحقق مبدأ القيد المزدوج وتتحقق مزايا استخدام الحسابات الاجمالية.

وتطبيقاً لهذه الطريقة يلزم إجراء قيد دوري في اليومية العامة لاثبات الملخص الاجمالي لليوميات المساعدة. ومن واقع هذا القيد يتم الترحيل للحسابات الواردة في الأستاذ العام. أما اليوميات، والتي تعد بمثابة سجلات تفصيلية تحليلية بيانية في اطار النظام المحاسبي، فيرحل منها لدفاتر الأستاذ المساعدة فقط ولا يجوز الترحيل منها للأستاذ العام بطريق مباشر.

أسئلة وتمارين

على الفصل العاشر

أولاً ـ الأسئلة:

السؤال الأول:

١ ـ ارسم نموذجاً مبسطاً ليومية مردودات ومسموحات المبيعات بالقياس على نموذج يومية مردودات ومسموحات المشتريات.

٢ ـ لماذا يعد الخصم النقدي المسموح به من الخانات الرئيسية في يومية المقبوضات، ولماذا يعد الخصم النقدي المكتسب من الخانات الرئيسية في يومية المدفوعات؟.

٣ ـ برر لماذا تعتبر يومية المشتريات مدينة بطبيعتها بينما لا تعتبر يومية المقبوضات كذلك.

٤ ـ «يعتبر دفتر الأستاذ العام من الدفاتر المتوازنة بينما لا تعد كذلك دفاتر الأستاذ المساعدة في ظل الطريقة التي اتبعناها». وضح لماذا تعتبر هذه العبارة صحيحة ووضح كيف يمكن اعداد ميزان مراجعة لأستاذ الموردين في صورة متوازنة.

السؤال الثاني:

علق على كل من العبارات التالية بما يفيد صحتها أو عدم صحتها باختصار شديد:

أ ـ لا تسجل في يومية المبيعات إلا عمليات البيع الآجل، حيث لا يمكن تسجيل عمليات البيع النقدي فيها.

ب ـ إذا استخدمت المنشأة يومية مساعدة للمبيعات فهذا يقتضي بالضرورة استخدام أستاذ مساعد للعملاء وإلا لما تحققت الفوائد المرجوة من استخدام اليومية المساعدة.

جـ ـ باستخدام اليوميات يمكن الاستغناء عن اليومية العامة.

د ـ تعد يومية المشتريات صورة عكسية من يومية المبيعات.

هـ ـ يعتبر أمر تخصيص خانة لشروط السداد ضرورة في تصميم يومية المشتريات، بينما لا يعتبر كذلك بصدد يومية المبيعات.

و ـ يرحل لحسابات الموردين من واقع يومية أوراق القبض لحساب المسحوب عليه أو محرر السند.

ز ـ يرحل لحسابات العملاء من واقع يومية أوراق القبض لحساب الساحب أو المستفيد.

ح ـ يرحل من يومية المقبوضات يوماً بيوم وبالتفصيل لأستاذ العملاء من واقع خانة العملاء، وللحسابات الأخرى في الأستاذ العام.

ط ـ يرحل من يومية المدفوعات يوماً بيوم وبالتفصيل لأستاذ الموردين، أما باقي الحسابات فيتم الترحيل على مدار فترات زمنية متفق عليها من واقع مجاميع اليومية.

ي ـ لا تعد اليوميات والدفاتر المساعدة من صميم النظام المحاسبي في ظل الطريقة الانجليزية بينما تعد كذلك من ظل الطريقة الفرنسية.

ك ـ يقتصر استخدام اليومية العامة في حالة استخدام اليوميات المساعدة على إثبات قيود التسوية والاقفال في نهاية الفترة المحاسبية.

ل ـ تعد كل من يومية المشتريات ويومية المبيعات، واليومية العامة من اليوميات ذات الجانب الواحد، أما يوميات المردودات والمسموحات والمقبوضات والمدفوعات فهي من ذوات الجانبين.

السؤال الثالث

احـ الاحابـه الصحيحة لكـل حالـة مں الحـالات التـاليـة بعـد القيـام بالاجراءات المحاسبية اللازمة لدلك

الحالة ١ بلع رصيد حساب إجمالي العملاء في بداية شهر معين مبلغ ٤٢٠٠٠٠ جبيه وفي بهاية نفس الشهر ١٩٣٧٠٠ حنيه وقد بلغت المتحصلات النقدية من العملاء حلال الشهر طبقاً ليومية المقبوصات (بما في ذلك الخصم) ٥٢٠٠٠٠ حبيه. كما تم إعدام ديون تبلغ ١٥٠٠ جبيه خلال الشهر. وحصلت المنشأة من عملائها حلال الشهر على ما تبلغ قيمته ٣٠٠٠٠ حبيه من أوراق القبض وتوقف أحد العملاء عن سداد كمبيالة كانت مستحقة عليه خلال الشهرة وكانت مودعة بالبنك للتحصيل بمبلغ ١٣٠٠٠ جبيه وبلغت مصاريف البروتستو ٥٠ جنيه وتم تسوية الأمور مع العميل وسد جزءاً وحرر للباقي سنداً إذنياً يتضمن فوائد تأخير تبلغ ١٥٠ جنيه ويترتب على ذلك.

أ ـ تبلغ المبيعات الآجلة عن الشهر ٢٠٠٠٠١ جبيه

ب ـ يجعل حـ / الديون المعدومة مدينا و حـ / العملاء دائنا بمبلغ ١٥٠٠ جنيه في اليومية العامة.

جـ ـ يجعل حـ / العملاء مديناً وحساب الفوائد الدائنة دائنا بمبلغ ١٥٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٢ : ظهر رصيد إجمالي العملاء في ٣/١ بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه وظهر رصيد نفس الحساب في ٣/٣١ بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه، وبلغ مجموع خانة العملاء في يومية المقبوصات عن الشهر ٢٤٠٠٠٠ جنيه واتضح من اليومية العامة ما يلي:

أوراق قبض مقبولة من عملاء ٣٠٠٠٠ جنيه، أوراق قبض توقف العملاء عن سدادها ١٠٠٠٠ جنيه، مصاريف قضائية ١٥٠ جنيه، فوائد تأخير ٨٥٠ جنيه، مردودات ومسموحات مبيعات ٢٥٠٠٠ جنيه، وبذلك تكون جملة المبيعات الآجلة عن الشهر مبلغ:

أ ـ ٣٠٠٠٠٠ جنيه، ب ـ ٣٠٩٠٠٠ جنيه، جـ ـ ٢٩٩٠٠٠ جنيه، د ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٣: بلغ مجموع يومية المشتريات الآجلة في ٣/٣١ مبلغ ٢١٢٠٠٠ جنيه، ويبلغ مجموع خانة الموردين في يومية المدفوعات عن نفس الشهر ٢٠٦٠٠٠ جنيه، كما أظهرت اليومية العامة مردودات مشتريات عن الشهر بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه، وأوراق قبض محولة لموردين بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه، وكان رصيد إجمالي الموردين في ٣/١ يبلغ ٤٨٠٠٠ جنيه. وهذا يعني:

أ ـ أن رصيد إجمالي الموردين في ٣/٣١ يبلغ ٤٨٠٠٠ جنيه.

ب ـ لم تحصل المنشأة على خصم نقدي.

جـ ـ يبلغ رصيد إجمالي الموردين في ٣/٣١ مبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه.

د ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٤: بلغ مجموع خانة العملاء في يومية المقبوضات عن شهر معين ٤٦٥٠٠٠ جنيه ويبلغ مجموع مردودات ومسموحات المشتريات ٣٢٠٠٠ جنيه، ومجموع مردودات ومسموحات المبيعات ٣٥٠٠٠ جنيه، ولم يختلف رصيد حساب إجمالي العملاء في نهاية الشهر عما كان عليه في بداية الشهر، وبذلك:

أ ـ تكون جملة المبيعات الآجلة عن الشهر ٥٠٠٠٠٠ جنيه يقيناً.

ب ـ يمكن أن تزيد أو تقل المبيعات الآجلة عن ٥٠٠٠٠٠ جنيه على حسب

حركة أوراق القبض المقبولة والمرفوضة والديون المعدومة.

جـ ـ كذلك فإن الخصم النقدي المكتسب والمفقود يؤثران في مقدار المبيعات الآجلة التي تخص الشهر.

د ـ شيء بخلاف ما تقدم.

الحالة ٥: بلغ رصيد أوراق القبض في ٣/١ مبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه ورصيد أوراق القبض برسم التحصيل في نفس التاريخ ٥٠٠٠٠ جنيه وبلغت جملة أوراق القبض التي حصلت عليها المنشأة خلال الشهر ٦٠٠٠٠ جنيه أودعت نصفها في البنك للتحصيل وبلغت المتحصلات من أوراق قبض في يومية المقبوضات ٧٥٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف البروتستو في يومية المدفوعات ٥٠ جنيه وبلغت فوائد تجديد أوراق قبض في اليومية العامة ٥٥٠ جنيه وبلغت أوراق القبض المحولة لموردين ١٥٠٠٠ جنيه، وبلغ رصيد أوراق القبض برسم التحصيل في نهاية الشهر مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه ويترتب على ذلك:

أ ـ يبلغ رصيد أوراق القبض في نهاية الشهر مبلغ ٢٥٦٠٠ جنيه.

ب ـ توقف بعض العملاء عن سداد الأوراق المستحق عليهم في مواعيدها خلال الشهر وتم الاتفاق على تجديدها جزئياً أو كلياً.

جـ ـ بلغت المتحصلات من أوراق قبض برسم التحصيل مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٦: بلغ رصيد أوراق الدفع في ٣/١ مبلغ ٣٢٠٠ جنيه وفي ٣/٣١ مبلغ ٢٣٠٠ جنيه، وبلغت جملة أوراق الدفع المسددة خلال الشهر طبقاً ليومية المدفوعات ٧٧٠٠ جنيه، وهذا يعني:

أ ـ أن أوراق الدفع التي صدرت خلال الشهر قد بلغت ٦٨٠٠ جنيه.

ب ـ أن من بين هذه الأوراق ما لا يقل قيمته عن ٣٦٠٠ كان لمدة تقل عن الشهر.

جـ ـ أن المنشأة لم تتوقف عن سداد أي ورقة دفع خلال الشهر.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٧: بلغ رصيد إجمالي الموردين في ٣/١ مبلغ ٦٤٠٠ جنيه وفي ٣/٣١ مبلغ ٨٥٠٠ جنيه وبلغت جملة المدفوعات النقدية للموردين في خانة النقدية في يومية المدفوعات ١٦٢٥٠ جنيه وبلغ الخصم النقدي المكتسب ٧٥٠ جنيه، وبلغت أوراق القبض المحولة لموردين مبلغ ٣٥٠٠ جنيه وأوراق الدفع المحررة لموردين ٤٠٠٠ جنيه. ويترتب على ذلك:

أ ـ تبلغ المشتريات الآجلة عن الشهر مبلغ ٢٦٦٠٠ جنيه.

ب ـ يبلغ مجموع الجانب المدين من حساب إجمالي الموردين في نهاية الشهر ٣٣٠٠٠ جنيه.

جـ ـ لا شك في أن جملة التسديدات لموردين بما فيها أوراق القبض المحولة وأوراق الدفع تقل عن المشتريات الآجلة بمبلغ ٢١٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

ثانياً ـ التمارين:

التمرين الأول:

فيما يلي بعض العمليات المطلوب إثباتها في يومية المبيعات الآجلة وإجراء قيد الملخص الشهري لها، والترحيل للحسابات الملائمة:

٤ /٩: بيع بضاعة نقداً بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه وعلى الحساب بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه لشركة دويدار.

٧ /٩: تحصيل عملاء بخصم نقدي ٢٪، اجمالي المبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

٩/١٤: بيع بضاعة للسيد/عبد الحميد محمود بمبلغ ٦٧٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم.

٩/١٧: بيع بضاعة نقداً بمبلغ ٤٢٥٠ جنيه للعميل عبد التواب وعلى الحساب للعميل عبد الحميد محمود بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه، كما رد العميل محمود بضاعة من يوم ٩/١٤ بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه.

٩/٢٢: تحصل من عبد الحميد محمود رصيد حسابه عن صافي مبيعات ٩/١٤.

٩/٢٥: بيع بضاعة بمبلغ ٧٦٠٠ جنيه للعميل سعودن والحصول على كمبيالة بالقيمة تستحق بعد ٣ شهور.

٩/٣٠: بيع بضاعة بمبلغ ٢٣٥٠ جنيه للعميل عبد الصمد والحصول على شيك بالقيمة.

التمرين الثاني:

المطلوب: إثبات العمليات الآتية في دفاتر شركة النصر التجارية التي تستخدم اليوميات المساعدة الآتية: يومية المبيعات، يومية المشتريات، يومية المقبوضات، يومية المدفوعات، ثم ترحيل العمليات للحسابات الملائمة في دفاتر الأستاذ وإجراء قيود الملخصات الشهرية لليوميات المساعدة وترحيلها.

٢ /١٠: باعت بضاعة على الحساب للعميل محمد بمبلغ ١٣٠٠ جنيه (شروط البيع الآجل ٢٪ ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم) بالفاتورة رقم ٩/أ.

٣ /١٠: اشترت بضاعة من شركة الضحى بتاريخ ١٠/٢ وتسلمتها اليوم بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٦٠ يوماً.

٥ /١٠: اشترت آلات من شركة التجارة للآلات بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه بشروط صافي ٢٠ يوم. وفي نفس اليوم باعت بضاعة على الحساب للعميل عبد الجواد بمبلغ ١٤٠٠ جنيه، فاتورة رقم ١٠/أ.

٧ /١٠ : اقترضت من بنك القاهرة مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه أودعت حسابها الجاري بالبنك.

٨ /١٠ : تسلمت بضاعة من شركة الضحى مرفق معها فاتورة بتاريخ ١٠/٥ بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه بشروط: ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم.

٩ /١٠ : سددت ايجار المحل عن شهر بمبلغ ١٠٠٠ جنيه.

١٠/١٠ : باعت بضاعة على الحساب للعميل عبد الرحيم بمبلغ ١٨٠٠ جنيه، فاتورة رقم ١١/أ.

١٠/١١ : تسلمت شيك من العميل محمد بمبلغ ١٢٧٤ جنيه سداداً لمبيعات يوم ١٠/٢، كما سددت حساب شركة الضحى عن مشتريات يوم ١٠/٣ بشيك (فاتورة بتاريخ ١٠/٢).

١٠/١٢ : تسلمت بضاعة مصحوبة بفاتورة من شركة عبد الصمد بتاريخ ١٠/٩ بمبلغ ٢٧٥٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٦٠ يوم.

١٠/١٤ : بلغت المبيعات النقدية في ذلك اليوم ٤٢٢٠ جنيه.

١٠/١٥ : حصلت من شركة عبد الصمد على مسموحات من مشتريات ١٠/١٢ بمبلغ ٣٥٠ جنيه لعدم مطابقة الأصناف للمواصفات وفي نفس التاريخ أرسلت شيك لشركة الضحى سداد المشتريات يوم ١٠/٨ (فاتورة بتاريخ ١٠/٥).

١٠/١٦ : باعت بضاعة على الحساب للعميل محمد بمبلغ ١٠٠٠ جنيه، فاتورة رقم ١٢/أ.

١٠/١٩ : حصلت على شيك من العميل عبد الرحيم سداداً لمشترياته من الشركة بتاريخ ١٠/١٠، وفي نفس اليوم سددت فاتورة شركة عبد الصمد بتاريخ ١٠/٩ نقداً (من الصندوق) وحصلت على الخصم.

١٠/٢١ : باعت آلات حاسبة مستعملة بمبلغ ٤٤ جنيه حصلت نقداً بالصندوق.

١٠/٢٤ : تسلمت بضاعة من شركة عبد التواب مصحوبة بفاتورة بمبلغ ١٢٥٠

جنيه بتاريخ ١٠/٢١ بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم.

١٠/٢٦: تسلمت نقداً بالصندوق مبلغ ٩٨٠ جنيه من العميل محمد سداداً لمبيعات يوم ١٠/١٦، وباعت في نفس اليوم بضاعة للعميل عبد الرحيم بمبلغ ٧٠٠ جنيه، فاتورة رقم ١٣/أ.

١٠/٣١: بلغت المبيعات النقدية ٣٦٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه بشيكات، وبلغت المصروفات البيعية المسددة عن الشهر ١٧٥٠ جنيه منها ٥٠٠ جنيه بشيكات.

التمرين الثالث:

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة الشرق التجارية خلال شهر نوفمبر:

١١/ ١: اشترت مواد ومهمات بيعية بمبلغ ٣٥٠ جنيه نقداً وسددت رصيد المورد عبد الستار بمبلغ ٢٣٧٠ جنيه بشيك وحصلت على خصم نقدي منه بمبلغ ٣٠ جنيه.

١١/ ٣: باعت بضاعة لشركة اخوان سعدون بمبلغ ٦٥٢٠ جنيه على الحساب بفاتورة رقم ٣١١، كما باعت بضاعة نقداً بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه حصل منها بالصندوق ٥٠٠ جنيه والباقي بشيك.

١١/ ٦: اشترت أثاث وتركيبات بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه على الحساب، واشترت بضاعة من المورد عبد الستار بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه سدد منها ٢٠٠٠ جنيه بشيك والباقي على الحساب بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم، وكانت فاتورة المورد بتاريخ ١١/٥.

١١/ ٩: سددت مصروفات دعاية وإعلان بمبلغ ٤٠٠ جنيه بشيك وبلغت المصروفات النثرية من الصندوق ٢١٠ جنيه.

١١/١٢: ردت شركة اخوان سعدون بضاعة بمبلغ ١٢٥٠ جنيه من مبيعات يوم

١١/٣)، وباعت الشركة بضاعة لشركة الشروق بمبلغ ٣٧٥٠ جنيه على الحساب، فاتورة رقم ٣١٢.

١١/١٥ : بلغت المبيعات النقدية بالصندوق ٦٧٠٠ جنيه، وسددت مشتريات البضاعة من المورد عبد الستار بتاريخ ١١/٦ بشيك، وأودعت بالحساب الجاري بالبنك ٤٥٠٠ جنيه من النقدية بالصندوق.

١١/١٧ : أخطر البنك الشركة بأن العميل مسعود قد توقف عن سداد الكمبيالة المسحوبة عليه والمخصومة بالبنك والبالغ قيمتها ٢٥٠٠ جنيه وقام البنك بالاجراءات اللازمة وحمل الشركة بالمصاريف البالغة ١٩ جنيه وكذلك بقيمة الكمبيالة.

١١/٢٠ : بلغت المشتريات النقدية من البضاعة ١٢٠٠ جنيه من الصندوق، ٣١٠٠ جنيه بشيكات، كما بلغت المشتريات الآجلة من المورد عبد الودود ٢٨٥٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم، وكانت الفاتورة بتاريخ ١١/١٩.

١١/٢٣ : باعت الشركة احدى السيارات القديمة بمبلغ ٣٥٠ جنيه وحصلت القيمة بالصندوق، كما باعت بعض الأثاث والتركيبات الزائدة عن حاجتها بمبلغ ٩٠٠ جنيه على الحساب.

١١/٢٦ : بلغت المشتريات النقدية ١٢٠٠ جنيه سدد منها من الصندوق ٢٠٠ جنيه، كما بلغت المشتريات الآجلة من المورد عبد الوهاب ٤٥٠٠ جنيه بشروط ١٪ ٢٠ يوم، صافي ٦٠ يوم، وبلغت المبيعات النقدية ١٣٧٥ جنيه حصل منها ٢٧٥ جنيه بالصندوق، وبلغت المبيعات الآجلة للعميل وهدان ٤٢٠٠ جنيه بفاتورة رقم ٣١٦.

١١/٢٩ : سحبت على شركة الشروق كمبيالة بمبلغ ٣٧٥٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة أشهر من تاريخه سداداً لرصيد حسابها. وقامت بخصم الكمبيالة في البنك في نفس اليوم مقابل مصاريف خصم قدرها ٣٥ جنيه. وقامت

بسداد حساب المورد عبد الودود عن مشتريات يوم ١١/٢٠ بشيك على البنك وحصلت على الخصم المكتسب.

١١/٣٠ : سددت الايجار عن الشهر بمبلغ ١٢٠٠ جنيه بشيك، والأجور عن الشهر بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه من الصندوق، كما بلغت الفوائد المستحقة والتي لم تسدد بعد في نهاية الشهر ١٢٠ جنيه.

فإذا علمت أن الشركة تستخدم اليوميات المساعدة الآتية: المبيعات الآجلة، المشتريات الآجلة، المقبوضات، المدفوعات، أوراق القبض.

المطلوب:

١ - إثبات العمليات السابقة في دفاتر الشركة عن الشهر وترحيلها للحسابات الملائمة في دفاتر الأستاذ الملائمة.

٢ - اجراء قيود إثبات الملخصات الشهرية لليوميات المساعدة وترحيلها للحسابات الملائمة في الأستاذ العام.

٣ - اعداد ميزان مراجعة أستاذ العملاء وأستاذ الموردين في نهاية الشهر.

التمرين الرابع:

ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر شركة رشا التجارية في ٨٤/١/١: أستاذ العملاء: العميل عبد الجبار ١٦٠٠ جنيه، العميل عبد الجواد ٧٥٠ جنيه، العميل عبد الجليل ١١١٠ جنيه، العميل عبد الجسور ٢٣٤٠ جنيه، أستاذ الموردين: شركة أمل ١٩٠٠ جنيه، شركة أماني ٦٠٠ جنيه، شركة سونيا ٢١٠٠ جنيه، شركة سهيلة ٤٠٠ جنيه.

وقد قامت الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير:

١/٢ : بلغت المبيعات النقدية ١١٠٠ جنيه بالصندوق، ٣٤٠٠ جنيه بشيكات، وبلغت المبيعات الآجلة للعميل عبد الجواد ١٢٥٠ جنيه فاتورة رقم ٤/أ، والعميل عبد المولى ٣٠٠٠ جنيه فاتورة رقم ٥/أ.

١/٥ : بلغت المشتريات النقدية الآتي: بضاعة من الصندوق ٢٣٠٠ جنيه، أثاث

بشيك ١٠٠٠ جنيه، آلات ومعدات بشيك ٤٥٠٠ جنيه، كما بلغت المشتريات الآجلة الآتي: من شركة أمل ١٣٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم، فاتورة بتاريخ ١/٤، من شركة حسام ١٢٠٠ جنيه بشروط صافي ٣٠ يوم فاتورة بتاريخ ١/٣، كما بلغت تسديدات الشركة للموردين الآتي:

شركة أمل ١٤٨٠ جنيه وخصم مكتسب ٢٠ جنيه بشيك، شركة سونيا ١٩٥٠ جنيه وخصم مكتسب ٥٠ جنيه منها ٤٥٠ نقداً و ١٥٠٠ جنيه بشيك. وبلغت المتحصلات من العملاء الآتي:

العميل عبد الجواد سدد رصيد حسابه بالصندوق بخصم ٣٠ جنيه، العميل عبد الجسور سدد ١٣٤٠ جنيه بشيك وقدم كمبيالة مسحوبة على حمدون بمعرفته ومظهره منه لشركة رشا تستحق بعد ٣٠ يوم من تاريخه بباقي رصيد حسابه.

١/١٠ : باعت الشركة نقداً: أثاث قديم بمبلغ ١٢٠ جنيه حصلت بالصندوق، آلة قديمة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بشيك، بضاعة بمبلغ ٧٦٠ جنيه حصلت بالصندوق، بضاعة بمبلغ ١٥٠٠ جنيه بشيكات كما باعت الشركة على الحساب للعميل عبد الجبار بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه، للعميل عبد الجواد بضاعة بمبلغ ١٢٠٠ جنيه، للعميل عبد الجسور بمبلغ ١٠٠٠ جنيه، العميل عبد المولى بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه، بفواتير أرقام ٩/أ، ١٠/أ ١١/أ، ١٢/أ على التوالي. وقد سدد عبد المولى فاتورة الشركة رقم ٥/أ بتاريخ ١/٢ بشيك بخصم نقدي ٦٠ جنيه.

١/١٥ : بلغت المدفوعات النقدية الآتي: شركة أمل ٥٠٠ جنيه بشيك، الأجور ٣٥٠ جنيه من الصندوق، مشتريات بضاعة ١٣٦٠ جنيه منها ٣٦٠ جنيه من الصندوق والباقي بشيك، فوائد مدينة ٧٠ جنيه بشيك، كما بلغت المتحصلات النقدية الآتي: ايجار دائن ٥٠٠ جنيه بشيك، مبيعات بضاعة ١٣٠٠ جنيه حصلت بالصندوق ٢١٠٠ جنيه بشيكات، من العميل عبد الجبار ٢٦٠٠ جنيه بشيك، من العميل عبد الجليل ٦٠٠ جنيه بالصندوق.

١/٢٠ : سدد العميل عبد المولى مبلغ ٩٨٠ جنيه بشيك ومنح خصم نقدي بمبلغ ٢٠ جنيه ورد بضاعة للشركة بمبلغ ٣٥٠ جنيه ومنحته الشركة مسموحات على مشترياته بتاريخ ١/١٠ بمبلغ ١٥٠ جنيه. كما ردت الشركة بضاعة لشركة حسام من مشتريات ١/٥ بمبلغ ٢٠٠ جنيه وسددت ٥٠٠ جنيه من رصيد حساب المورد بشيك وحررت سنداً اذنياً بالمبلغ الباقي يستحق بعد ثلاثة أشهر من تاريخه.

١/٢٥ : بلغت المبيعات الآجلة للعملاء الآتي: العميل عبد الجبار ٥٠٠ جنيه، العميل عبد الجواد ١٠٠٠ جنيه، العميل عبد الجسور ١٢٥٠ جنيه، العميل عبد المولى ٨٥٠ جنيه، بفواتير أرقام ٢٢/أ، ٢٣/أ، ٢٤/أ، ٢٥/أ على التوالي. وبلغت المتحصلات النقدية في نفس اليوم الآتي: من العميل عبد الجليل ٣٠٠ جنيه بالصندوق، من بيع مخلفات التعبئة والتغليف ٢٥٠ جنيه بشيك، من الفوائد الدائنة ١٥٠ جنيه بشيك.

١/٣١ : بلغت المشتريات الآجلة الآتي: من شركة أمل ٧٥٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم، من شركة سونيا ٢٠٠٠ جنيه بشروط صافي ٢٠ يوم، من شركة سهيلة ١٦٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٢٠ يوم. كما بلغت التسديدات النقدية، أجور ٧٦٠ جنيه من الصندوق، مرتبات ٥٠٠ جنيه بشيكات، دعاية وإعلان ٣٥٠ جنيه بشيك، شركة سهيلة ٤٠٠ جنيه نقداً من الصندوق.

المطلوب:

١ ـ إثبات العمليات السابقة في دفاتر اليوميات المناسبة وترحيلها لحسابات الأستاذ الملائمة.

٢ ـ أجراء قيد الملخص الشهري لليوميات المساعدة واتمام الترحيل للحسابات الملائمة.

٣ ـ اعداد ميزان مراجعة أستاذ العملاء، وأستاذ الموردين في ١/٣١/ ١٩٨٤.

التمرين الخامس:

فيما يلي أرصدة بعض الحسابات في ٨٤/٣/١ كما ظهرت في دفاتر شركة الصباح التجارية: اجمالي العملاء ٢٣١٥٠ جنيه، اجمالي الموردين ١٦٧٥٠ جنيه، أوراق القبض ١٣٥٠٠ جنيه، أوراق الدفع ٨٢٥٠ جنيه.

وفيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر الشركة في نهاية شهر مارس عن عمليات الشهر: مجموع يومية المشتريات الآجلة ٣٢٨٥٠ جنيه، مجموع يومية المبيعات الآجلة ٦٧٣٥٠ جنيه، مجموع يومية مردودات ومسموحات المشتريات ٢٣٥٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه مردودات، مجموع يومية مردودات ومسموحات المبيعات ١١١٠ جنيه منها ٨٠٠ جنيه مردودات، مجموع يومية أوراق القبض ٦٥٠٠ جنيه، مجموع يومية أوراق الدفع ٧٧٥٠ جنيه، مجموع الجانب المدين من يومية المقبوضات ١٧٢٦٠٠ جنيه، مجموع الجانب الدائن من يومية المدفوعات ٩٧٥٠٠ جنيه. وبتحليل قيد الملخص الشهري ليوميتي المقبوضات والمدفوعات في اليومية العامة وجد الآتي:

يومية المقبوضات: صندوق ٢٥٥٠٠ جنيه، بنك ١٤٤٥٠٠ جنيه. خصم ٢٦٠٠ جنيه، مبيعات ٤٨٠٠٠ جنيه، عملاء ٨٤٠٠٠ جنيه، أوراق قبض ١١٠٠٠ جنيه، بيع أراضي ٢٥٠٠٠ جنيه، بيع آلات ٣٦٠٠ جنيه، عمولات ٦٠٠ جنيه، فوائد دائنة ٤٠٠ جنيه.

يومية المدفوعات: صندوق ١٢٥٠٠ جنيه، بنك ٦٣٦٠٠ جنيه، خصم ١٤٠٠ جنيه، مشتريات ٢٥٠٠٠ جنيه، موردون ٢٢٧٥٠ جنيه، أوراق دفع ٩٢٥٠ جنيه، أجور ومرتبات ٧٥٠ جنيه، دعاية وإعلان ٢٥٠ جنيه، ايجار ٥٠٠ جنيه، مياه وانارة ١٠٠ جنيه، آلات ومعدات ٢٨٠٠٠ جنيه، سيارات ١٠٠٠٠ جنيه.

وبتحليل قيود اليومية العامة عن الشهر وجد الآتي:

أوراق قبض مرسلة للتحصيل ٣٠٠٠ جنيه، أوراق قبض مخصومة ٢٥٠٠

جنيه، أوراق قبض مرفوضة ١٥٠٠ جنيه ومصاريف قضائية ١٥ جنيه، أوراق قبض محولة لموردين ١٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

١ ـ اجراء قيود اليومية العامة اللازمة في نهاية الشهر.

٢ ـ تصوير الحسابات اللازمة في الأستاذ العام وترحيل هذه القيود اليها.

التمرين السادس:

ظهرت أرصدة بعض حسابات الأستاذ العام في بداية ونهاية شهر مارس لشركة سحر التجارية كالآتي:

الحساب	الرصيد في أول مارس	الرصيد في آخر مارس
اجمالي العملاء	٢٥٠٠ جنيه	٢١٠٠ جنيه
اجمالي الموردين	٦٤٠٠ جنيه	٨٥٠٠ جنيه
أوراق القبض	٢٥٠٠ جنيه	٤٦٠٠ جنيه
أوراق الدفع	٣٢٠٠ جنيه	٢٣٠٠ جنيه
المشتريات	٥٨٧٥٠ جنيه	؟
المبيعات	٩٧٨٥٠ جنيه	؟

وفيما يلي بعض البيانات المسجلة في دفاتر الشركة خلال الشهر:

يومية المقبوضات: متحصلات نقدية من العملاء ٢٣٢٠٠ جنيه في خانة النقدية، خصم نقدي ٨٠٠ جنيه، متحصلات من أوراق قبض ٣٥٠٠ جنيه، مبيعات ١٨٥٤٠ جنيه.

يومية المدفوعات: مدفوعات نقدية لموردين ١٦٢٥٠ جنيه في خانة النقدية، خصم نقدي ٧٥٠ جنيه، مشتريات ١١٧٥٠ جنيه، أوراق دفع مسددة ٤٥٠٠ جنيه، مصاريف بروتستو عن أوراق قبض مرفوضة ٥٠ جنيه.

اليومية العامة: أوراق قبض محولة لموردين ٣٥٠٠ جنيه، ديون معدومة ٥٠٠ جنيه، أوراق قبض برسم التحصيل ٢٥٠٠ جنيه. أوراق قبض مرفوضة من الأوراق المودعة في البنك للتحصيل ٢٠٠٠ جنيه، فوائد تجديد أوراق قبض ١٥٠ جنيه.

المطلوب: تصوير الحسابات الستة السابقة عن شهر مارس.

دار الهدى للمطبوعات
ش ٨٠٠ ١ خلف طريق جمال عبد الناصر أرض المعلمين
أمام مؤسسة عبد الرازق ـ ميامي
الإسكندرية
☎ ٥٤٨٤٧٤١

دار الهدى للمطبوعات
ش ٨ . . ١ خلف طريق جمال عبد الناصر أرض المطيعة
أمام مؤسسة عبد الرازق - مياص
الإسكندرية
☎ ٥٤٨٤٧٤١